

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA Y ADMINISTRACION



“EL CAMBIO DEL COSTO DE LO VENDIDO POR LAS COMPRAS NETAS”

TESIS PRESENTADA POR:

JESUS TREJO GUEVARA

Como requisito para obtener el Grado de Maestría en Impuestos y Estudios Fiscales

Monterrey, N. L .

22 de Febrero de 2008

RECONOCIMIENTOS

A LULU:

Como un recuerdo a su memoria y porque aún esta presente entre nosotros.
Gracias por sus bendiciones celestiales.

A MIS TRES NIÑOS:

JESUS, VANESSA Y JUAN CARLOS, mis tres tesoros, con amor profundo y con la promesa de que siempre velaré y viviré para ellos hasta el ultimo aliento de mi vida.

A PATTY:

Por su apoyo mostrado en todo momento, para mis Hijos y para mi, agradeciéndole de antemano habernos aceptado en su familia.

MONTERREY, N.L., A 5 DE DICIEMBRE DE 2007.

DR. MOHAMMAD H. BADI ZABEH
Sub-director de la Division de Estudios de Posgrado
FACPYA-UANL
P r e s e n t e.

Estimado Sr. Sub.-director:

Me permito informarle que he concluido con las quince materias correspondientes a la Maestría en Impuestos y Estudios Fiscales, por tal motivo, le solicito de la manera mas atenta la asignación de director de tesis.

El título del trabajo de investigación a desarrollar en la tesis es: EL CAMBIO DEL COSTO DE LO VENDIDO POR LAS COMPRAS NETAS, para lo cual, anexo el índice de temas correspondientes para su aprobación.

Sin otro asunto de momento y agradeciendo de antemano, sus atenciones me despido de Usted.

ATENTAMENTE

SR. JESUS TREJO GUEVARA

NOMBRE. JESUS TREJO GUEVARA
LICENCIATURA: CONTADOR PUBLICO
MAESTRIA: EN IMPUESTOS
ESPECIALIDAD: ESTUDIOS FISCALES
MATRICULA 01213796
TELEFONO: 11 67 23 87 Y 11 67 23 91 (Trabajo)

MONTERREY, N . L. , A 19 DE DICIEMBRE DE 2007.

DR. MAHAMMAD H. BADII ZABEH
Sub.-director de la división de estudios de posgrado.
FACPYA-UANL
P r e s e n t e.

Estimado Sr. Subdirector:

Por medio de la presente, le informo que después de haber apoyado en la dirección la Tesis “ El Costo de los Vendido en lugar de las Compras Netas”, elaborado por el Sr. Jesús Trejo Guevara, me permito comunicarle que la tesis esta terminada y podrá ser presentada ante el Jurado.

Sin mas por el momento, me despido de usted y me pongo a sus ordenes para cualquier aclaración.

ATENTAMENTE.

C P y M I SR ALFONSO HERNANDEZ CAMPOS.

MONTERREY, N. L ., A 22 DE DICIEMBRE DE 2007.

DR. MAHAMMAD H. BADII ZABEH
Sub.-director de la división de Estudios de Posgrado
FACPYA-UANL
P r e s e n t e.

Estimado Sr. sub. Director:

Por medio de la presente, me dirijo a usted para solicitarle la asignación de los jurados examinadores para la revisión definitiva de mis Tesis denominad “ EL COSTO DE LO VENDIDO EN LUGAR DE LAS COMPRAS NETAS”,

Sin mas por el momento, me despido de usted y me pongo a sus ordenes para cualquier aclaración

ATENTAMENTE

SR. JESUS TREJO GUEVARA

NOMBRE: JESUS TREJO GUEVARA
LICENCIATURA: CONTADOR PUBLICO
MAESTRIA: IMPUESTOS
ESPECIALIDAD: ESTUDIOS FISCALES
MATRICULA: 01213796
TELEFONO;; 11 67 23 91 Y 11 67 23 87 (Trabajo)

INDICE	Página
INTRODUCCION	2
INDICE DE GRAFICAS.....	4
ABREVIATURAS	5
PARTE 1.-ESTRUCTURA METODOLOGICA	
1.-ORIGEN DEL CAMBIO DE COSTO DE LO VENDIDO POR COMPRAS NETAS.....	
1.1.-Antecedentes de la deducción del costo de lo vendido.....	6
1.2.-Su implementación en México.....	7
2.-METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION.....	
2.1.-Planteamiento del Problema.....	12
2.2.-Hipótesis.....	15
2.3.-Variables de Hipótesis.....	16
2.4.-Justificación de la investigación.....	17
2.5.-Planeación Estratégica.....	18
2.5.1.-Misión y Visión.....	18
2.5.2.-Objetivo General.....	19
2.5.3.-Objetivos Especificos.	20
PARTE 2.- MARCO TEORICO	
3.-ANALISIS Y ESTUDIO DEL CAMBIO.....	
3.1.-Generalidades del cambio.....	21
3.2.-El Inventario Acumulable y su repercusión en los Pagos Provisionales.....	31
3.3.-Comparación con el ejercicio del cambio.....	40
PARTE 3.-APLICACIÓN Y EFECTOS DEL CAMBIO DE COMPRAS POR EL COSTO DE LO VENDIDO	
4.-APLICACIÓN Y EFECTOS.	
4.1.-Determinación del costo de lo vendido.....	42
4.2.-Control de Inventarios.....	60
4.3.-Efectos sociales, económicos y políticos.....	64
CONCLUSIONES.....	66.

INTRODUCCION

Antes de seleccionar este tema de investigación, reflexioné sobre el punto de partida, un cambio más, efectivamente, es otro cambio fiscal más, no había duda sobre su efecto: mejorar la recaudación.

La necesidad de recaudar ingresos, que tiene la SHCP, para solventar el Gasto Público, ha llevado, en la mayoría de las ocasiones, a establecer algunas reformas fiscales recaudatorias, siendo una de ellas, el cambio, de deducir el costo de lo vendido en lugar de las compras netas, que es materia de la presente tesis. En estas condiciones, la deducibilidad de las compras netas, en forma inmediata como “costo de lo vendido”, provoco una base fiscal menor y como consecuencia, un pago menor de ISR. Así mismo, se observo que algunas empresas llevaron a cabo, compras no reales, que ocasionaron un sobre inventario al 31 de Diciembre de 2004. En estas condiciones, esta reforma, ocasiono que las enajenaciones de bienes, que formaran parte de ese inventario, a partir del año 2005, no podían tener costo de venta, puesto que ya se había deducido para efectos fiscales. La autoridad fiscal, considero como alternativa, presentar un cuadro de amortización, para que en forma diferida pudiera absorber dicho importe de Inventario, en el transcurso de años fiscales posteriores.

El presente trabajo, se encuentra dividido en tres partes, que agrupan 4 Capítulos. La primera parte del Capítulo 1, se denomina “Origen del Cambio de Costo de lo Vendido por Compras Netas” incluye 2 Secciones, donde el punto 1.1.- se refiere a los antecedentes y se exponen las referencias fiscales publicadas en los Diarios Oficiales correspondientes, analizando, cual fue la razón del cambio. En el punto 1.2.- se hace mención a su implementación en México, y se detalla la historia fiscal administrativa, de la implantación de las compras, como costo de lo vendido.

El Capítulo 2, se refiere a la “Metodología de la Investigación”, que es parte fundamental de esta investigación y de cualquier estudio. En el desarrollo, se realiza, primeramente, el planteamiento del problema, se establece una hipótesis, se analizan sus variables y se lleva a cabo su justificación y se presenta la planeación estratégica del proyecto, donde se incluye la misión, la visión y los objetivos del trabajo.

El Capítulo 3, define el “Análisis y Estudio del Cambio”, y en el que se desarrollan generalidades de la propuesta del cambio, así mismo, se describe la mecánica para la determinación y acumulación de la parte

proporcional del inventario acumulable, determinado al 31 de diciembre de 2004 y se hace un cuadro comparativo de los dos ejercicios 2004 y 2005.

En el capítulo 4, se detalla: “ La Aplicación y Efectos del cambio”, donde se determina el Costo de lo vendido deducible y se resalta la importancia de los inventarios, en la determinación del costo de lo vendido.

En resumen, se detalla el tratamiento del costo de lo vendido, en sustitución de las compras netas y la acumulación proporcional del Inventario al 31 de diciembre de 2004, para efectos fiscales, y se consideran someramente, los criterios jurídicos, que opinan que en dicha reforma, existe , Inequidad Jurídica, por no tener el mismo tratamiento la persona moral y la persona física, así también, se dice, que viola el Principio de Legalidad Tributaria, en virtud de que el Art. 45 A, de la Ley del ISR 2005, solo nos define el método de determinación del costo de lo vendido y no su aplicación.

Por ultimo, el presente trabajo lleva como misión, conocer las diferentes causas que dieron lugar a este cambio fiscal y como visión conocer el impacto económico en las personas morales, que consideren la necesidad de presupuestar mas efectivo para el pago que ocasiona este cambio ya que ocasiona, un Impuesto sobre la Renta mayor de esta contribución, tanto en pagos provisionales como el definitivo de ISR.

INDICE DE GRAFICAS

	PAGINA
1.-RECAUDACION DE INGRESOS EN FUNCION DEL PBI 1990-2003.....	9
2.-INGRESOS TRIBUTARIOS NO PETROLEROS 1980-2004.....	10
3.-INDICE DE RECAUDACION POR PAISES.....	11
4.-INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL.....	14
5.-CALCULO DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD.....	25
5.1.-CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL.....	25
5.2.-DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL.....	26
5.3.-DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL DE EJERCICIOS 2004 Y 2005.....	27
5.4.-CALCULO DE ISR EJERCICIOS 2004 Y 2005.....	29
5.5.-COMPARATIVO DE RESULTADO FISCAL 2004 Y 2005.....	30
5.6.-CUADRO DE AMORTIZACION.....	33
5.7.-DETERMINACION DEL PROMEDIO DE INVENTARIOS.....	34
5.8.-CASO PRACTICO ACUMULACION DE INVENTARIOS.....	34
5.9.-PROCEDIMIENTO OPCIONAL REGLA 3.4.44 DE R.M.....	35
5.10.-COMPARACION DEL EJERCICIO 2004 Y 2005.....	39

ABREVIATURAS

CPEUM.-CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

D O F .- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.

LISR.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

PIB.- PRODUCTO INTERNO BRUTO

P T U.- PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES

R M.- RESOLUCION MISCELANEA

S A T.- SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

SCJN.- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

SHCP.- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

TFJA.- TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

1.1.-ANTECEDENTES DE LA DEDUCCION DEL COSTO DE LO VENDIDO.

Un antecedente del cambio de la deducción de las compras, por el costo de lo vendido, lo tenemos publicado en el Diario Oficial de la Federación, del día 31 de Diciembre de 1986, el cual, ordenó, un cambio fiscal, a partir del 1º de Enero de 1987, en el sentido de que las compras netas de productos necesarios para producir, vender o prestar un servicio, sería deducible para efectos fiscales, en lugar del costo de lo vendido determinado contablemente, como se venía realizando, justificando como razón, que este cambio, facilitaba la fiscalización de las autoridades fiscales y de esta manera, se pretendió que la base gravable del pago del ISR, fuera apegada a la realidad y estar acorde con la “Inflación”, que en esa época se vivía en nuestro País.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, quien en ese tiempo, era la institución que proponía las reformas fiscales, ordeno también, mediante el artículo sexto transitorio de la LISR, vigente para 1987, que la deducción de los inventarios al 31 de Diciembre de 1986, se dedujera con el importe menor de los inventarios, que el contribuyente tuviere, al 31 de diciembre de 1986 o de 1988.

Estos 2 hechos se repiten en 2005, en virtud de que se precisa la determinación del costo de lo vendido y también, se define el tratamiento fiscal, que se le dará al inventario al 31 de diciembre de 2004.

Así, el 01 de Diciembre de 2004, se publicó en el DOF, el “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta”; donde se establecen cambios significativos para el ejercicio fiscal 2005 y precisando, en el Art. 29 Frac. II de la Ley del ISR, está el relativo a que en éste ejercicio, se deducirá el Costo de lo Vendido, en lugar de las Adquisiciones de Mercancías (Compras Netas), así como de materias primas, productos semi-terminados o terminados que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidos con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

En las disposiciones transitorias para 2005, también publicadas en DOF, del día 01 de Diciembre de 2004, en el Art. IV, nos norma en el sentido de que “Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido, no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción.” En la fracción V, de estas disposiciones transitorias, nos indica

la metodología de la determinación del inventario base, que es el inicio de la determinación del inventario acumulable, utilizando el método, que sea conveniente.

17 años después, (1987-2004), la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, adecuo sus reformas fiscales a nivel internacional, para considerar como deducible el costo de lo vendido en lugar de las compras netas, y así mismo, considerar como ingreso el inventario al 31 de Diciembre de 2004, en forma diferida y depurada con algunas disposiciones fiscales, hecho éste, como consecuencia misma del cambio de no considerar las compras netas como deducibles.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, al proponer esta modificación fiscal, ocasionó un cambio de desarrollo de operaciones fiscales en las actividades empresariales y en el entorno fiscal por la sustitución de las compras, ocasionando con ello, un regreso al antiguo sistema, vigente al 1º. De Enero de 1987, disminuyendo de esta forma, el uso de las facturas no reales, que afecto a la base de ISR.

1.2.-SU IMPLEMENTACION EN MEXICO.

Con los antecedentes relacionados en el Capitulo anterior, la propia SHCP, a través del SAT, conocían del antecedente de esta deducibilidad, y esto ocasionó que dichas autoridades establecieran indicadores y metas realizadas en ese mismo año de 2004 y con claros objetivos proyectados a 5 años posteriores y entre estos están los siguientes:

1.-Aumentar la recaudación, mediante este cambio, se esperaba recaudar en el ejercicio 2005, por lo menos \$40,000 mdp, a pesar de la reduccion de la tasa del 33 al 30%. En este caso, las expectativas del gobierno, no fueron las esperadas:

	2004	2005	Diferencias
INGRESOS POR ISR.	346,209.9	375,833.3	29,623.44

2.-Obtener un crecimiento por eficiencia recaudatoria del 1%, con relación al PIB.

3.-Acelerar la tendencia en la reducción de la evasión fiscal, que ahora en este año del 2004, arroja un 27%. lo que creo' la necesidad de tener un objetivo por alcanzar en el año 2012, al nivel de 15%, del potencial recaudatorio.

3.-Alcanzar un costo de recaudación no mayor a 0.0090 por peso recaudado en 2012, al cierre de 2006, el costo fue de 0.0106 pesos.

4.-Los gastos necesarios y normales para adquirir y dejar en condiciones de venta la mercancía, ahora se contabilizan en el inventario, los fletes a las sucursales o a ultimo consumidor, empaques, envases y etiquetas de precio, manejo y custodia de las mercancías, son tambien parte del costo de ventas.

El Centro de Estudios de las Finanzas Publicas, en su pagina 75, de su revista del mes de Diciembre de 2007, nos informa : “ Los ingresos tributarios por ISR (incluyendo el impuesto al activo) pasaron de 4.9% en 1980 a 5.6% en 2003, como porcentaje respecto al PIB, aun cuando las tasas impositivas disminuyeron para casi todos los gravámenes, demostrando el esfuerzo por incrementar la recaudación por la via del aumento de la base tributaria”.

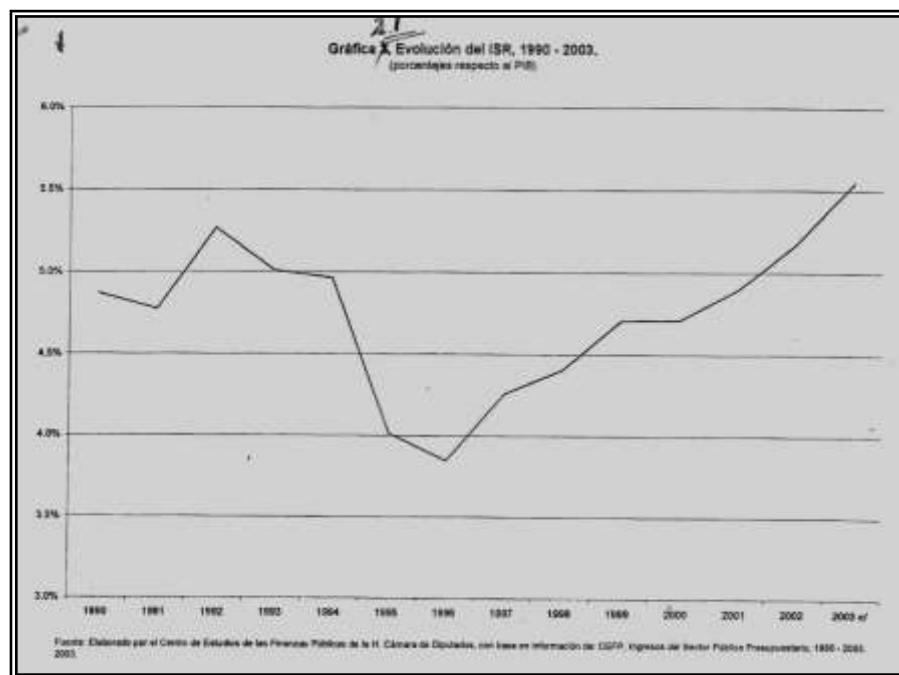
No obstante, la Administración Fiscal Federal, no ha mejorado en los últimos años., derivado de modificaciones fiscales que las mas de las veces son adecuaciones que en su mayoría están orientadas a corregir situaciones específicas y deficientes contenidas en las propias leyes fiscales, y que se han sucedido año con año. De esta manera, hemos observado que los contribuyentes, han sentido que el único camino de defensa es el amparo y así, en estas condiciones, el porcentaje de juicios perdidos por la autoridad tributaria es aproximadamente del 60%.

La severa contracción del producto (contribuciones), experimentada durante 1995, se tradujo en una dramática reducción de los ingresos por ISR. Durante los años previos a la crisis, los ingresos por ISR alcanzaron un nivel del 5%, del PIB. Sin embargo, a raíz de esta crisis, la recaudación experimento una caída que en términos proporcionales fue superior a la contracción del PIB.

Entre 1990 y 2003, la recaudación total del ISR, ha fluctuado entre 3.8% y 5.6% del PIB ubicandose actualmente en 5.6% del PIB, no considerando los Ingresos petroleros.

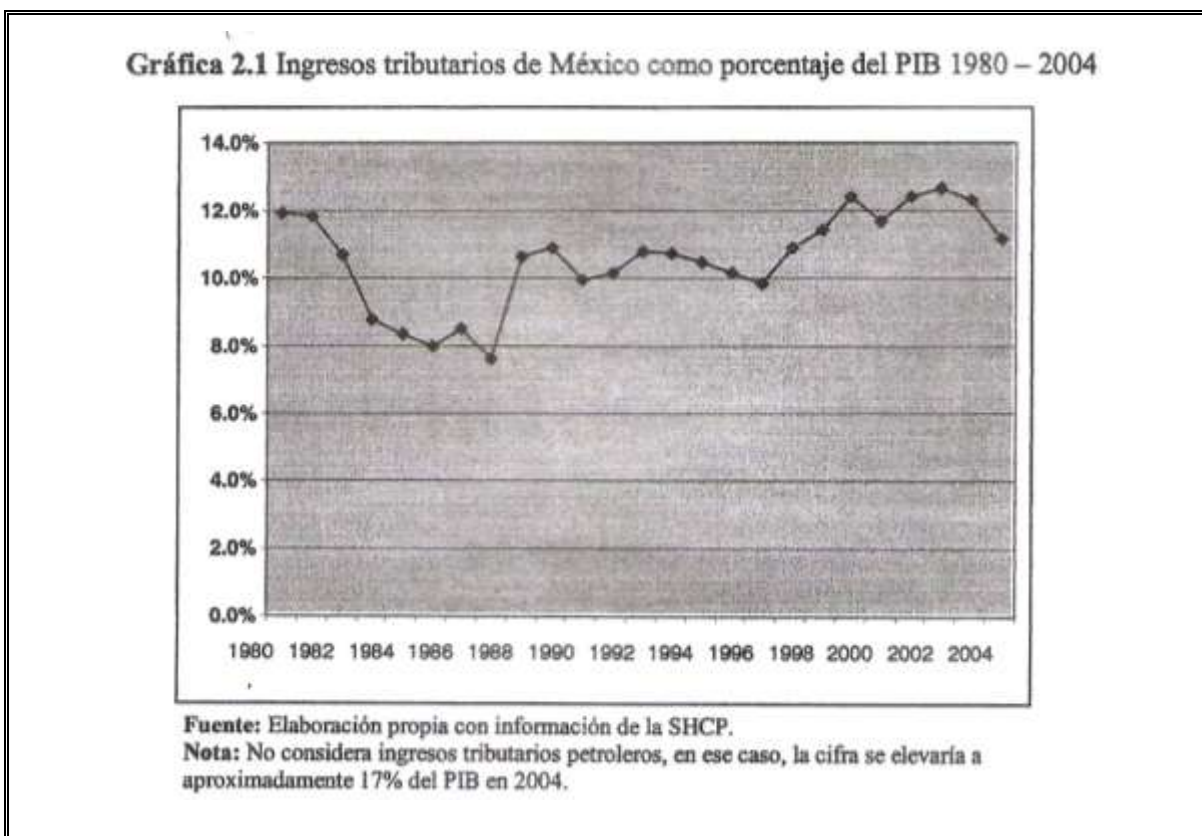
Entre 1980 y 2004, la recaudación total del ISR, ha fluctuado entre 12.0% y 10.6%, no considerando ingresos petroleros.

GRAFICA 1.-RECAUDACION DE INGRESOS, EN FUNCION DEL PIB. 1990-2003.



En la siguiente grafica, de 1980 a 2004, se obtienen ingresos relativamente estables, incluso en los últimos años han ido en decremento, lo que pone de manifiesto la necesidad de reformar el sistema fiscal que actué como catalizador en el incumplimientos de las obligaciones fiscales.

GRAFICA No. 2.-INGRESOS TRIBUTARIOS NO PETROLEROS



Como puede observarse, en el año de 1980, los ingresos tributarios representaban el 12% del PIB. Para el año 2004, estos se encontraban a un nivel de aproximadamente 11.5% del PIB, por debajo de la media de 36%, de los países miembros de la OCDE.

La presente Administración Fiscal Federal, propone que con el esfuerzo de la Sociedad y Gobierno, así como de los sectores productivos, se alcance un crecimiento económico con calidad, la disminución sostenida en la tasa de crecimiento del índice general de precios y un aumento en los niveles de empleo. Para apoyar estos objetivos, en particular, la política fiscal se orientara a lograr una disminución del déficit público del 0.93% como proporción del PIB en el 2006 a 0.5% en el 2007.

Por ultimo, compararemos como se encuentra la recaudación en México, con respecto al PIB, pero en comparación con algunos países, que tienen cierta similitud con México.

GRAFICA No. 3. INDICE DE RECAUDACION POR PAISES, CON RESPECTO AL PIB.

Hungría	25.7%
Republica Checa	21.6%
Venezuela	21.4%
Chile	20.4%
Polonia	18.8%
Uruguay	18.4%
Brasil	17.5%
Corea	16.7%
Argentina	15.5%
Bolivia	13.8%
Honduras	13.7%
Colombia	13.5%
Costa Rica	12.3%
México	9.5%

Debido a estos antecedentes, en este año 2007, fue publicada otra reforma fiscal, pensada y propuesta, como un incremento mas a la recaudación fiscal y que según su naturaleza, recaee, de manera efectiva sobre los contribuyentes que no pagan impuestos y que incluso desarrollan sus actividades comerciales informales, compitiendo de manera desleal, con las personas físicas y morales que si cumplen con sus obligaciones fiscales. Por lo cual, se propuso gravar con tasa del 2% los depósitos bancarios en efectivo que excedan la cantidad de \$25,000.00, mensuales, que serán retenidos por la institución bancaria y solo serán acreditables contra el ISR a cargo. A este Impuesto se le ha denominado Impuesto a los **Depósitos en Efectivo (IDE)**, y su vigencia empezara, a partir de Julio de 2008. Así mismo, se da paso a una nueva contribución denominado **Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU)**, con vigencia al 1º. de Enero de 2008, que contribuye en la recaudación, en una tasa real del 16.5%, (2008), 17% para 2009 y 17.5%, para 2010. Este Impuesto IETU, vislumbra hasta ahora la deducibilidad de adquisición de bienes, que sean utilizados para la obtención de los ingresos gravados, como son las Compras, que es una deducción autorizada para este Impuesto y contraria a la exposición de este tema, así mismo, elimina el Impuesto al Activo, que si recordamos también, consideraba el promedio de Inventarios.

Las razones anteriores, nos obligan a analizar algunas de las condiciones fiscales que prevalecen en nuestro país, y que definitivamente llevaran a futuro, implantar otras medidas de carácter recaudatorio.

1.-Los Ingresos de la Federación continúan teniendo una gran dependencia del petróleo, lo que hace que sea muy errático el comportamiento de estos, por estar sujetos a un precio internacional del hidrocarburo (1).

2.-El Gasto Público, en el sexenio anterior, fue excesivo y ahora en el actual, al parecer permanece igual, motivo por el cual, no contribuye al crecimiento, por estar destinado en su mayor parte a Gasto Corriente, tanto a nivel Federal, Estatal y Municipal. Por lo tanto, se ha dejado de apreciar un problema que puede ser un detonador a futuro y por citar algunos como monto de las pensiones del personal burocrático y costos de salud (1).

3.-Existen grandes presiones para generar recursos, sobre todo de la iniciativa privada que desea invertir en la extracción de hidrocarburos y sus transformaciones, así como también, en la generación de energéticos pero, aún permanecen protegidos, ocasionando con esto, un freno de un segmento del desarrollo tecnológico de nuestro País(2).

Por ultimo, la complejidad del sistema recaudatorio actual, es una característica que empeora los problemas antes expuestos, ya que genera elevados costos para que la autoridad recaude y para que los causantes cumplan con sus obligaciones fiscales (3)..

2.1.-Planteamiento del Problema.-

En esta parte de la metodología de la investigación, se presenta primeramente la pregunta, de ¿porque' el costo de lo vendido en lugar de las compras ?, posteriormente, el problema de la investigación.

El porqué del cambio, es que la deducción de las compras no reflejaban, el verdadero costo de lo vendido, sino representaban el total comprado, ocasionando en términos contables y fiscales, tener una utilidad contable y una perdida fiscal. La SHCP, expuso, en la exposición de motivos, que el establecimiento de la deducción de las compras, le permitía vigilar mas de cerca las deducciones y en un clima inestable, que se vivía en esa época, de tener inflación de 2 dígitos, presumiendo que

1 Amac, Publicación del 25 de Enero del 2005, monografías por el C.P. Gabriel Reyes Sahún, Sep 2006.

2 Política para el Desarrollo.- Centro de Estudios Económicos del Sector Privado, A.C. Feb

3 El Sistema Detallista.- Lic. Sion Soffer Ezra, Segunda Edición. 2005 Ed. ISEF,

los contribuyentes al deducir las compras netas, no iban a falsear los resultados fiscales contabilizando facturas no reales, que disminuyeron la base del Ingreso Gravable, para efectos de ISR.

Si bien es cierto, que había altos niveles de inflación que caracterizaron a la economía mexicana durante gran parte de los años ochenta, esta, si erosionaba los ingresos públicos. Bajo este escenario, la inflación tenía efectos reales sobre la economía. La posibilidad de deducir intereses nominales y no permitir la indización del capital de aportación de los accionistas al momento de liquidar o reducir el tamaño de las empresas, se constituía, por un lado, en un claro incentivo al endeudamiento y, por otro, en una barrera importante a la movilidad de capitales (1)..

En el estudio de las ciencias, los pensadores e historiadores, suelen clasificarlas en formales y tácticas, y puntualizan que las áreas administrativas y sociales, no pueden ser experimentadas en laboratorios, por lo que estas requieren de observación y experimentación aplicable a la metodología de investigación de las ciencias sociales.

El problema que nos acoge, nace precisamente de la observación, puesto que este trabajo que se presenta, está enfocado al área fiscal, y se correlaciona con la mención que se establece en la tesis “Análisis de la estructura del impuesto de tasa plana o flat tax en diversos regímenes fiscales y efectos de una probable implementación en México”, sustentada por la Srita. Sandra Tristan Garza, (UANL), Facpya, Diciembre 2006. en hoja 18, donde nos hace un señalamiento : “puede comprobarse que el sistema fiscal en México, no ha recibido una reforma sustancial desde finales de la década de los 70’s y principios de los 80’s, cuando se dió la reforma en la que se creó el Impuesto al Valor Agregado, la nueva Ley del ISR y el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”.

Esta razón, es convincente de que la administración fiscal no ha mejorado en los últimos años. Como se dice en líneas anteriores, las reformas fiscales, que modifican la propia ley del ISR, han ocasionado en algunas circunstancias, amparos jurídicos, cuyos resultados es del orden de un 60% de juicios perdidos, por parte de la autoridad.

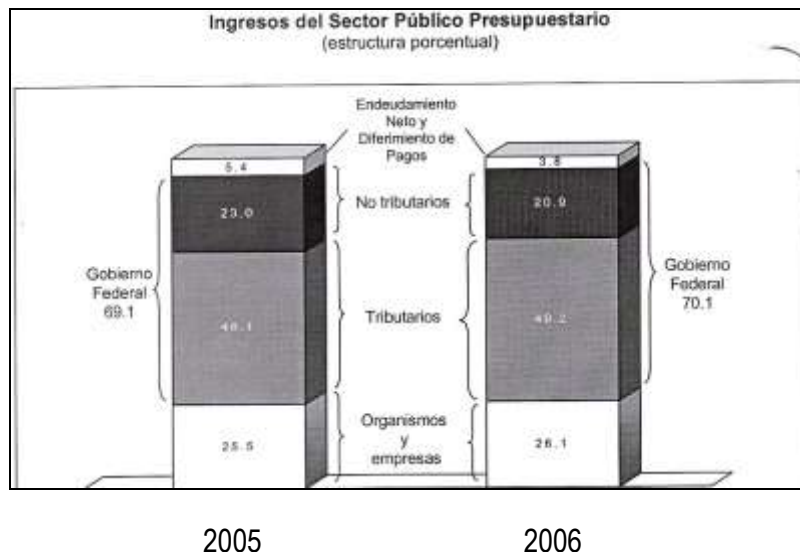
¿Por qué no se ha desarrollado una reforma fiscal en México, que contribuya a la simplificación de las disposiciones jurídicas y al incremento de los ingresos tributarios en relación al PIB ?.

Con los conceptos anteriores, podemos establecer ideas alternativas e innovadoras que contribuyan a conseguir el cambio que actualmente requiere el sistema fiscal mexicano, por lo que el **problema de investigación** se establece de la siguiente manera:

“La falta de una reforma fiscal integral y la complejidad del sistema recaudatorio conlleva a la falta de una simplificación administrativa de aplicación de las normas jurídicas fiscales, afectando el incremento de la recaudación tributaria e incidiendo, en casos como, el cambio de deducción de las compras netas al costo de lo vendido”.

Según información del Centro de Estudios de las Finanzas Publicas de la H. Cámara de Diputados 1980-2003, los ingresos tributarios por ISR, incluyendo el Impuesto al Activo, pasaron de 4.9% en 1990 a 5.6%, en el año 2003, como porcentaje respecto del PIB, aun cuando las tasas impositivas disminuyeron para casi todos los gravámenes, demostrando el esfuerzo por incrementar la recaudación por la vía del aumento de la base tributaria.

4.-GRAFICA DE INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL, SIN INCLUIR LOS INGRESOS PETROLEROS.



No debemos lamentarnos de la baja recaudación fiscal, puesto que si entendemos que una de las actividades financieras del estado, es la administración de los ingresos, es decir, la administración financiera, la cual, es entendida como la técnica que tiene por objeto la obtención de recursos financieros, incluyendo su control, adecuado uso, y protección de activos, esta corresponde a la administración de la hacienda pública, conocida hoy en día como SAT.

Si entendemos también, que el sistema de autodeterminación de las contribuciones, consiste básicamente en que el contribuyente calcule y entere su impuesto en un periodo determinado, y así una vez presentada la declaración del contribuyente, la autoridad procede a revisar que tanto son correctamente el calculo y el entero de cada contribución,

Ante esta postura, la autoridad hacendaria, con leyes, en cierta forma complejas y no claras en su aplicación, con modificaciones continuas y un contribuyente cuya obligación es la observación, aplicación y determinación, se conjugan para llegar a un paso de evasión fiscal, cuya prueba de la carga, es de este ultimo, y cuyo fin es el de conciliación o de condena ante una Administración tributaria, denominada comúnmente SAT. Con estos antecedentes, se requiere de una reforma fiscal integral.

2.2.-HIPOTESIS.

El autor Hernández Sampieri, en su libro “Metodología de la Investigación”, opina que una Hipótesis es: “son proposiciones tentativas acerca de las posibles relaciones entre dos o mas variables.

Para el Sr. Bunge, (1), una hipótesis es: “enunciado verificable que posee un grado de generalidad suficiente, es decir, cuando puede verificarse de manera indirecta”.

Otra versión, la tenemos en el Libro “Metodología y Técnicas de la Investigación en Ciencias Sociales” (37ª. Ed.) (MEXICO), pag. 62. Edic. Siglo XXI, Pardinas., y en este sentido, nos indica que; “es una proposición enunciada para responder tentativamente a un problema”

Del contenido de las tres acepciones, se deduce que la definición de hipótesis, es: “ **HIPOTESIS ES UN ENUNCIADO CUANTIFICABLE, MEDIBLE, Y VERIFICABLE QUE SE PLANTEA COMO POSIBLE SOLUCION A UN PROBLEMA DE INVESTIGACION** “.

Derivado de lo anterior, y con base en un estudio de 2 empresas, que se desarrolla en la parte final de este trabajo, se establece que la hipótesis del cambio de la deducción, del Costo de lo vendido por el de las compras netas, que es materia del presente trabajo es: “**LA NUEVA IMPLANTACION DE LA DEDUCCION DEL COSTO DE LO VENDIDO, POR LAS COMPRAS NETAS, CONTRIBUIRA A LA DETERMINACION Y UN MAYOR COBRO DE UN IMPUESTO SOBRE LA RENTA**”

2.3.-VARIABLES DE HIPOTESIS

Normalmente las hipótesis, están conformadas por dos variables: una independiente y la otra dependiente, la primera, se identifica porque es manipulable, tomando en considerando las condiciones, momentos o causas en que se plantee el problema, la segunda, se caracteriza como efecto de aplicación de la primera, o la consecuencia de la manipulación de la primera.

El planteamiento de nuestro problema: “ **El cambio o implantación del costo de lo vendido por las compras netas, se reflejara en un aumento de ingresos tributario**”.

La aplicación de las Variables de las Hipótesis, serán:

La independiente será: “El Cambio o implantación del costo de lo vendido por las compras netas, como causa.

En tanto que la **dependiente, será: como efecto, “ se reflejara en un aumento de ingresos tributarios”.**

2.4.-JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION.

En 1987, primer año de aplicación de la deducción las compras netas en lugar del costo de lo vendido, ocupaba un puesto de contador general en una industria de transformación y todavía era común en estas, tener 2 contadores: uno que era el Contador General y otro que era el Contador de Costos. El primero, al confeccionar los Estados Financieros, normalmente dentro de los 10 días primeros del siguiente mes, solicitaba al contador de costos, los papeles de trabajo, en los cuales, revisaba los inventarios, su valuación y su determinación, bajo alguno de los métodos contenidos en el Boletín B 4, además de cuantificar la, Mano de Obra y los Gastos de Fabricación, registrados en libros, al día ultimo de un determinado periodo. Con esta modificación, en los siguientes años de hecho, no se necesitaba un contador de costos, ya que este fue desplazado, en virtud, de que no se necesitaba determinar el Costo de lo Vendido, en virtud de que después de esta fecha, se deducían solo las compras netas, y el dato que necesitábamos estaba en el Resumen de “compras”, que llevaba el departamento de adquisiciones y que era trasladado al departamento de ingeniería industrial, quienes a partir de esta fecha, eran los encargados de determinar los costos industriales. Este costo industrial, con ciertas modificaciones, era el “costo de lo vendido”, usado en los estados financieros ya que no se necesitaba conocer el costo contable desde el punto de fiscal.

A partir de esta modificación fiscal, el entorno contable y fiscal, cambio, al sustituirse el costo de lo vendido por las compras netas, en virtud de que en los años, que estuvo vigente esta disposición, la determinación del costo de lo vendido, tomo un lugar secundario, para efectos fiscales y su determinación solo se requería, para efectos financieros y como referencia de comparación, de los inventarios inicial y final, tanto de materias primas, productos terminados, semielaborados, etc., para llevar a cabo una conciliación entre la utilidad contable y la fiscal.

Con estos antecedentes, a partir de este año 2005, fue necesario crear la Gerencia de Costos y Presupuestos, ya que el impacto de esta reforma, en las Personas Morales les obliga a presupuestar otras cantidades de circulante suficiente, que haga frente al impacto económico que representa la consideración del Costo de lo Vendido y la acumulación proporcional del inventario acumulable al 31 de Diciembre de 2004.

Con la medida anterior y nuevamente el uso de los métodos y sistemas de costos, para la determinación del Costo de lo Vendido, se justifica esta investigación, por las conceptos vertidos en el desarrollo de este trabajo.

2.5.-PLANEACION ESTRATEGICA.

Se concibe que la Planeacion Estratégica, se define como el Proceso estructurado en la búsqueda de respuestas a preguntas vitales para el diseño, organización y dirección de un proyecto de investigación.

En el presente trabajo, la planeacion estratégica, se enfocara en la búsqueda y análisis de la información relacionada con este tema, de tal manera, que permita que se establezca la propuesta de deducibilidad del costo de lo vendido por las compras netas.

El tipo de estudio que se usara será el **CORRELACIONADO**, ya que este explicara como se puede comportar un concepto o variable, conociendo el concepto de otros elementos o variables. El otro tipo de estudio, que integra la Planeacion Estratégica, es el Exploratorio, que es aplicado cuando existe información disponible que al clasificarla, se conoce su esencia misma.

2.5.1.-MISION.

Cuando hacemos algún proyecto, debemos conocer el procedimiento que se seguirá para llegar a la concreción y cumplimiento de objetivos propuestos. No podemos proyectar sin visionar un objetivo final.

Con esta premisa, conocemos que el primer paso en el desarrollo de la Planeación Estratégica, consiste en establecer la misión y la visión del proyecto de la investigación.

La misión, es el medio que establece el procedimiento que se deberá seguir para realizar la concreción y el cumplimiento de los objetivos propuestos.

La visión, es la meta o resultado que se busca conseguir, llevando a cabo la misión.

En el caso que se expone, de la “ deducción del costo de lo vendido por las compras netas”, la **MISION**, fue recopilar información desde 1987, para conocer, cuales fueron las causas que motivaron el cambio, llegando a concluir que fueron motivos económicos derivados de la Inflación, que en esa época se vivía.

Así mismo, al aplicar el procedimiento de **VISION**, concluimos que el objetivo final de este cambio, fue que el costo de lo vendido, fuera deducido, cuando se lleve a cabo la obtención del Ingreso, en virtud de que la deducción de las compras netas, no presentaba una realidad en la base gravable, puesto que se deducía anticipadamente.

2.5.2.-OBJETIVO GENERAL.

El presente trabajo, persigue como objetivo general, la aplicación de sistemas y métodos de costos, para la determinación del costo de lo vendido, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, conforme a lo enunciado en el Art. 45-A, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.5.3.-OBJETIVOS ESPECIFICOS.-

- 1.-Difundir el conocimiento sobre los sistemas de valuación de inventarios, conforme a la época económica, en que se desarrolle: Inflación – Deflación (PEPS) o (UEPS) respectivamente.
- 2.-Proporcionar el sistema de costos, mas apropiado a sus necesidades, para determinar el Costo de lo Vendido.
- 3.- Proporcionar las bases de calculo de la parte proporcional del Inventario acumulable, asi como el periodo de aplicación.
- 4.-Presupuestar el circulante designado para el pago de los Impuestos, en virtud del aumento de impuesto sobre la renta, al aplicar este cambio.
- 5.-Dar aa conocer la necesidad de controlar los inventarios, ya que se ha determinado, según el Libro “El costo de lo vendido” del Lic. Sion Soeffeer, pagina No. 110, Edic. 2005, que las mermas por la falta de control de los inventarios, por citar un ejemplo, en las tiendas de autoservicio, puede alcanzar hasta un 35% de sus Ingresos.

Estos objetivos pueden ayudar, en cierta forma, para que el presente trabajo, fuere interesante a personas, que les interese el tema.

3.1.-GENERALIDADES DEL CAMBIO

De conformidad con el Art. 29, frac. II, de la LISR, solo las personas morales que tributan en el régimen general de LISR, están obligadas a deducir el costo de lo vendido.

Así mismo, se determina el momento en que se deberá de deducir el costo y nos precisa que es cuando se acumule los ingresos derivados de la enajenación.

Este cambio, según opinión de KPMG, Contadores Públicos y Asesores, publicada en revista Puntos Finos, de la segunda quincena de Mayo de 2005, opinan que este cambio, resulta contrario a los criterios de la SCJN, que son en el sentido de: que se debe contribuir de acuerdo con la capacidad contributiva y también al señalamiento que dice: que aquellas personas que vendan mercancía que se pueda identificar por No. de serie y su costo exceda de \$50,000.00, solo podrán utilizar, el método de costo identificado, violando la opción, que la propia ley del ISR, otorga de escoger cualquiera de los métodos de valuación de inventarios. Así mismo, hacen un señalamiento de la inconstitucionalidad de dicho Impuesto al aplicarlo solo a las personas morales, estableciendo el principio jurídico de inequidad.

En resumen, al implantar este cambio, de deducir el costo de lo vendido, por las compras netas, existen actos que, modifican el patrimonio de las empresas y de los accionistas como, en la liquidación de sociedades mercantiles, en el incremento de capital por los accionistas, en el pago de dividendos, en fusión y escisión de sociedades, en la transmisión permanente o definitiva de acciones, en el reembolso del capital, en la consolidación de empresas, etc., así en cada uno de estos actos jurídicos, es posible que se tomen en cuenta estas situaciones financieras, y fiscales, al momento de decidir, cual podría ser el sistema y métodos de costos que afecte a estos efectos patrimoniales. prevalecen.

Con este cambio, también se afecta la determinación de los pagos provisionales y el pago definitivo de ISR, por lo tanto, es oportuno conocer la incidencia de este cambio. La primera actitud, la obtenemos al calcular el pago provisional del ISR, al cual, hay que adicionarle la diferencia de inventarios inicial y final, para determinar el costo de lo vendido, mas la doceava parte del inventario del 2004, cantidades que no tenemos en la contabilidad y que por razones de orden, debemos registrar en papeles de trabajo o bien, en memorias especiales dentro de los sistemas de información. En el Impuesto Anual, tenemos la acumulación de la parte proporcional del inventario global y el costo de lo vendido anual.

El tratamiento actual del calculo de los pagos provisionales, podemos destacar el hecho de que es obligación de los contribuyentes, establecer para efectos fiscales, los ingresos acumulables y los nominales, así como el monto de las deducciones permitidas. El Art. 14 de la Ley de ISR, vigente, nos señala: “Los Contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

I.-Se calculará el Coeficiente de Utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, se adicionará la Utilidad Fiscal o reducirá la Pérdida Fiscal del ejercicio por el que se calcule el Coeficiente, según sea el caso, con el importe de la deducción a que se refiere el artículo 220 de ésta Ley. El resultado se dividirá entre los Ingresos Nominales del mismo ejercicio.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del Art.110 de ésta ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán a la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos o rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio y se considerara el Coeficiente de Utilidad Fiscal del primer ejercicio, aún cuando no hubiera sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo dispuesto en esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho

Coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en mas de cinco años a aquel por lo que se deben efectuar los pagos provisionales.

II.- La Utilidad Fiscal Estimada para el pago provisional, se determina multiplicando el Coeficiente de Utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del art. 110 de esa Ley, disminuirán la Utilidad Fiscal para el pago provisional que se obtenga conforme al párrafo anterior con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el período comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiera el pago.

A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendientes de aplicar contra las Utilidades Fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio.

III.- Los Pagos Provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el art. 10 de ésta Ley, sobre la Utilidad Fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 58, de la LISR, de la misma ley.

Tratándose del ejercicio de liquidación para calcular los pagos provisionales mensuales correspondientes, se considerara como Coeficiente de Utilidad para los efectos de dichos pagos provisionales el que corresponda a la ultima declaración que al término de cada año calendario el liquidador hubiera presentado o debió haber presentado en los términos del artículo 12 de esta ley o el que corresponda de conformidad con lo dispuesto en el ultimo párrafo de la fracción I, de este artículo.

Los Ingresos Nominales a que se refiere este artículo serán los Ingresos Acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominados en unidades de inversión, se consideran ingresos nominales para los efectos de este artículo, los intereses conforme se devenguen,

incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades.

(Art. 14, de la LISR, edic. 2005. Thomson-Ecafsa).

De la transcripción anterior, no existe novedad alguna, sin embargo, la afectación real, al procedimiento señalado, estriba en la disposición del Art. Tercero, Frac. IV de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, por el año 2005, donde se establece, la opción a los contribuyentes, de deducir las existencias de inventarios al 31 de diciembre de 2004, al momento en que fueran enajenados, siempre y cuando hubieran optado por acumular el inventario conforme al procedimiento establecido en la fracción V, de la disposición transitoria antes citada.

Para tales efectos, en dicho ordenamiento se establece que el monto del inventario acumulable, se deberá acumular en cada ejercicio en función el Índice Promedio de Rotación de Inventarios entre (4 y 12 años).

En estas circunstancias, a los Pagos Provisionales del ejercicio 2005 y subsiguientes, los contribuyentes debieron acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

En el Capítulo 3, Sección 3.2.--El inventario acumulable y su repercusión en los Pagos Provisionales, se detalla el tema de la determinación y la acumulación de Inventarios, en éste solo se hace, como referencia al incluirlo dentro del esquema del Cálculo mensual, según las gráficas que se mencionan a continuación y se señala que dentro de la Mecánica de Aplicación, lo primero que tenemos que calcular, es el coeficiente de utilidad, a que se refiere la fracción I, del art.14 de la LISR, sin embargo, para los pagos provisionales del ejercicio 2005 y 2006, se podrá no incluir el importe del inventario acumulado en dichos ejercicios, dependiendo de la alternativa que decida el contribuyente.

La interpretación gráfica de este enunciado, se representa a continuación.

DETERMINACION DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD

El 1er. paso, es la determinación del Coeficiente de Utilidad (CU).

GRAFICA No. 5.- CALCULO DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD

UTILIDAD O PERDDA FISCAL DEL EJERCICIO	
(+)	Deducción inmediata (artículo 220 LISR)
(+)	Anticipos y rendimientos de Asoc. y Sociedad Civil.
(=)	Utilidad Base de C.U.
(/)	Ingresos nominales
(=)	Coefficiente de Utilidad

El 2do. paso, es la determinación del pago provisional.

GRAFICA 5.1.-CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL

Pagos Provisionales de ISR	
Pagos Provisionales de ISR	
	Ingresos Nominales
(x)	Coefficiente de Utilidad
(=)	Utilidad fiscal estimada
(+)	Doceava parte de la diferencia del Inventario de importación (siendo mayor el 2004 que el 2003)
(+)	Doceava parte del Inventario acumulable.
(=)	Utilidad Fiscal
(-)	Perdidas fiscales por amortizar
(=)	Resultado Fiscal Estimado
(x)	Tasa 28%
(=)	Pago Provisional Determinado
(-)	Pago Provisional Enterado
(=)	Pago Provisional a Pagar

(1).-Se consideran en este cuadro, los elementos adicionales no contabilizados como es el aumento de la doceava parte de Inventario Acumulable, que provoca aumento en la base de Calculo de Pago Provisional, que es el Resultado Fiscal Estimado.

EFFECTO EN LA DETERMINACION DE LA BASE DE ISR

Es conveniente conocer el procedimiento del calculo de la base del ISR, antes y después de la Reforma Fiscal del 2004, que comentamos en este Trabajo.

Procedimiento vigente hasta el 31 de diciembre de 1986. (Desde el punto de vista fiscal).

VENTAS NETAS	
(-)	Costo de lo Vendido
(=)	Utilidad Bruta
(-)	Gastos de Operación (Costo de Administración)
(=)	Utilidad antes de Impuesto. (Utilidad Fiscal)
(-)	Perdida de Ejercicios Anteriores
(=)	Resultado Fiscal

A partir del 1º. De Enero de 1987, las autoridades fiscales deciden que en lugar de hacer la operación anterior, para obtener la utilidad fiscal, es decir, restar de los ingresos o Ventas, el Costo de Ventas, ahora en su lugar se deberían restar las Compras Netas, y las demás deducciones autorizadas, para quedar de la siguiente manera:

GRAFICA 5.2.- RESULTADO FISCAL

VENTAS NETAS	
(-)	Compras Netas
(=)	Utilidad Bruta
(-)	Gastos de Operación
(=)	Utilidad antes de Impuestos. (Utilidad Fiscal).
(-)	Perdida de Ejercicios Anteriores. (Actualizadas).
(=)	Resultado Fiscal

Así, hasta hace 17 años, el fisco utilizaba esta formula para que los contribuyentes calcularan la utilidad fiscal, que era el paso anterior del resultado fiscal, sobre la cual, se aplicaba la tasa del impuesto y se obtenía el monto del mismo, cosa que resultaba lógica y normal, pues coincidía plenamente con la mecánica natural de los negocios.

La consideración de la deducción de las compras netas, para efectos fiscales, en nuestro país, en condiciones reales, anticipaba la deducción fiscal, de un bien que en algunas ocasiones no era enajenado dentro de un periodo, formando de esta manera, parte de inventario final. Si este era vendido en un periodo distinto al adquirido, financieramente se transformaba en un ingreso sin costo.

En la modificación fiscal que nos ocupa, en la parte final del enunciado en el Art. 45 A, nos dice: “en todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate”

Ahora bien, tomando en consideración lo enunciado en el al Art. 10, frac. I, de la Ley del ISR., vigente para 2005, misma que dispone que a los ingresos acumulables se les debe de disminuir las deducciones autorizadas, entre estas, el costo de lo vendido para efectos del ISR, me permito presentar un comparativo del costo determinado al 31 de diciembre de 2004 y al 31 de diciembre de 2005, con las cifras siguientes:

DATOS: (Miles de Pesos)

Empresa X, S.A. de CV.
Periodos: Ejercicios terminados el 31 de Diciembre de 2004 y 2005.

Ventas Netas en los 2 periodos:	\$	800
Compras	\$	600
Inventario Inicial del Ejercicio	\$	250
Inventario Final del Ejercicio	\$	500

Costo: 50 % de la Venta

GRAFICA 5.3.-DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL DE EJERCICIOS 2004 Y 2005

EJERCICIO 2004			EJERCICIO 2005	
CUENTAS	CONTABLE	FISCAL	CONTABLE	FISCAL
Ventas Netas	600	600	600	600
Ajte. Inflacc. Acum		100		100
Inv. Acumulable				100
Ingr. Acumulable	600	700	600	800
Inv. Inicial 250				
Compras 600		600		
Inv. Final 500				
Costo de lo Vendido	350	600	350	350
Utilidad Bruta..	250	100	250	450
Gastos no Deduc.	50	0	50	0
Utilid. Cont. Fiscal	200	100	200	450
Perd. de Ej. Ants.	0	0	0	0
Result. Fiscal.	200	100	200	450
Tasa	0	33%	0	30%
ISR	0	33	0	135

Este cuadro, nos muestra que las únicas cantidades que son diferentes en este caso práctico, son: Costo-Compras. En 2004, fiscalmente, son deducibles las Compras (600.00). En 2005, los (350.00), son deducibles como Costo de lo Vendido, para efectos Fiscales y Contables. Por lo tanto, determinamos **Utilidades Contables y Utilidades Fiscales**, en ambos ejercicios, pero en el Ejercicio 2004, la base del ISR, es menor, que la base del Ejercicio 2005, por efecto de la Deducción de Compras. En el Ejercicio 2005, es mayor el resultado fiscal con respecto al del 2004, esto quiere decir, que con las mismas bases: Compras Ventas y Gastos, pagaremos más de ISR, en el ejercicio 2005. El Costo Contable y Fiscal, se determino de la siguiente manera:

INVENTARIO INICIAL. \$ 250

(+) COMPRAS NETAS \$ 600

(-) INVENTARIO FINAL \$ 500

(=) COSTO DE VENTAS \$ 350

Por lo tanto, en ambos ejercicios determinamos **Utilidades Contables y Utilidades Fiscales**, pero en el Ejercicio 2004, la base del ISR, es menor, que la base del Ejercicio 2005. En el Ejercicio 2005, es mayor la utilidad fiscal con respecto al del 2004.

En resumen, con la modificación Fiscal que se comenta, en éste cuadro observamos, que teniendo como base las mismas ventas en los ejercicios 2004 y 2005, los resultados tanto contables como fiscales, son diferentes como siguen:

5.4.-CALCULO DE ISR, DE LOS EJERCICIOS 2004 Y 2005.

EJERCICIO 2004			EJERCICIO 2005	
CUENTAS	CONTABLES	FISCAL	CONTABLES	FISCAL
R. FISCAL	200	100	200	450
ISR 30 - 33%	0	33	0	135

Los impuestos de \$33.00 y \$135.00, muestran, que con la misma base Compra, Venta y Gastos, **pagaremos más en el ejercicio 2005 y subsiguientes, aplicando la Deducción del Costo de lo Vendido, en lugar de Compras Netas.**

Otra cantidad que se adiciona, es el inventario acumulable que conforme a las Disposiciones Transitorias 2005, publicadas en el DOF del día 01 de Diciembre de 2004, afecta al Resultado Fiscal o Utilidad Fiscal (Base del ISR). Este tema se tratara más ampliamente en el Capitulo del Inventario Acumulable.

Esta reforma, también le afecta a la determinación del Reparto de Utilidades (PTU), en virtud de que el Art. 16 de la LISR, nos indica el procedimiento, para determinar la renta gravable (Resultado Fiscal), a que se refiere el inciso e) de la frac. IX del artículo 123 de la CPEUM y el Art. 120 de la LFT

Esto es, la renta o base gravable, ya adicionada con el costo de lo vendido y la parte proporcional del inventario, entre otros, es la base que nos señala el Art. 16 de la LISR, que al aplicarle el 10%, que nos menciona el Art. 122, de la LFT, es la PTU correspondiente.

Por ultimo, la autoridad fiscal, en cierta forma, beneficio al Contribuyente, al permitirle deducir de los pagos provisionales de ISR, progresivamente, a partir de Mayo y hasta Diciembre del 2007, la PTU, pagada. En este caso, no se beneficio al trabajador, sino fue directamente al Empleador, en el caso, de que la empresa, hubiera sumado la PTU, del Ejercicio anterior, a la actual.

Con los conceptos anteriores, se presenta el esquema donde se muestra, el Costo de los Vendido y el Inventario Acumulable, dentro de un Estado de Resultados, para comprobar, como nos afecta en el Resultado Fiscal.

El Resultado Fiscal, base del ISR., también sufre cambio. Con los mismos datos, veamos la variación.

Una empresa X, S.A. de C.V., tiene los siguientes datos al 31 de Diciembre de 2005.

GRAFICA 5.5.-CALCULO DE RESULTADO FISCAL 2004 Y 2005

	2005	2004
	FISCAL	FISCAL
INGRESOS NETOS	13,461	13,461
Otros Ingresos	25	25
Ganancia Cambiaria	99	99
Ajuste por Inflación Acumulable	42	42
Enajenación de Activos Fijos	119	119
Enajenación de Terrenos	60	60
Acumulación de Inventario (12va. Parte).	(1) 100	
INGRESOS ACUMULABLES.	13,906	13,806
Costo de lo vendido	(2) 10,200	17,153
UTILIDAD BRUTA	3,706	-3,347
Gastos de Operación	1,110	1,110
UTILIDAD DE OPERACIÓN	2,596	-4,457
Otros Gastos y Productos	0.	0.
UTILIDAD CONTABLE FISCAL	2,596	-4,457
PERDIDAS DE EJERC. ANTS	0	0
RESULTADO FISCAL BASE DE ISR.	(3) 2,596	-4,457

CONCLUSIONES DE ESTE TEMA

(1).-Hay impacto de Acumular un Ingreso No Contable, referente a la parte proporcional del Inventario Base al 31 de Diciembre de 2004.

(2).-A partir del 2005, la deducción del costo de lo vendido, en lugar de las compras netas, es menor y tiene como base, la siguiente ecuación: Inventario inicial =\$ 8,142.00, mas: Compras netas =\$ 17,153.00, menos Inventario Final \$ 15,095.00, igual a Costo de lo Vendido \$10,200.00.

(3).-Por efecto de la Reforma Fiscal, que comentamos en el presente trabajo, en este ejemplo, en 2004, se deducen como Costo, las compras netas, que alcanza la cifra de \$ 17,153.00 y en el Ejercicio 2005, solo el Costo de lo Vendido que es \$ 10,200.00. Por ultimo, con motivo de este cambio, el resultado final es un Resultado Fiscal que el Contable mayor y con ello, , pagaremos mas Impuestos sobre la Renta.

3.2.- EL INVENTARIO ACUMULABLE Y SU REPERCUSION EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR.

Las Disposiciones Transitorias 2005, publicadas en el DOF, el día 01. de Diciembre de 2004, donde aparece la modificación a la fracción II del Art., 29 del ISR, establece que los contribuyentes con existencias en inventarios al 31 de diciembre del 2004, deben acumular los ingresos derivados de su venta a partir del 2005, sin deducción alguna; no obstante, mediante la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la LISR para 2005 (Artículo Tercero), se estableció la opción de que los contribuyentes pudieran deducir la existencia en inventarios que tuvieran al 31 de diciembre del 2004, siempre y cuando los acumularán, en forma gradual en un periodo de cuatro a doce años, de acuerdo con el mecanismo establecido en el propio Artículo Tercero.

Para determinar el inventario acumulable, la fracción V del Artículo Tercero, de las Disposiciones Transitorias 2005, precisan un procedimiento, mediante el cual, se disminuye del inventario base que se tuviera al 31 de diciembre de 2004, (inventario base), el saldo pendiente por deducir al 1º de enero de 2005, que en su caso tuviera el contribuyente conforme a la regla 106 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993, las Perdidas Fiscales Actualizadas y, en su caso, tratándose de contribuyentes que tuvieran en sus inventarios bienes importados directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal 2003, siempre y cuando el primero sea mayor. A continuación, se presenta el Esquema de la Determinación del Inventario Acumulable y se explica a detalle.

El inventario debe ser levantado físicamente y debe considerar todas las materias primas, productos emiterminados o terminados, para que este sea considerado base al 31 de Diciembre de 2004, de preferencia, pudiendo optar por utilizar, el Inventario Físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo". La regla 3.4.23, de la R.M., del 28 de Dic. de 2004, que hace referencia al plazo de 90 días, siempre que se eliminen los movimientos efectuados durante dicho plazo.

Este inventario Base o Físico, de conformidad con el Art. Tercero Frac .IX, de Disposiciones Transitorias de la LISR 2005, es obligatorio, en virtud de que nos señala: "Los contribuyentes deberán levantar un Inventario Físico de sus Mercancías o bienes que conforman su Inventario Final, al 31 de Diciembre de 2004.

Este Inventario Físico al 31 de Diciembre de 2004, se debe de costear con el método de PEPS y dicha información se deberá de conservar a disposición de las autoridades fiscales durante un plazo de cinco años. Sin embargo, la Regla 3.4.28, nos señala que la valuación de dicho Inventario, debe ser aquel que se utilizó para efectos contables.

PARA EFECTOS DE LA DETERMINACION DEL INVENTARIO ACUMULABLE, DE ESTE INVENTARIO BASE, SE DISMINUYE:

1.- Saldo Pendiente de Deducir al 30 de Diciembre de 1986, existía un Inventario, que no se podía identificar con Compras deducibles, por lo que la autoridad, consideró que al Inventario Final de 2004 se debía restar dicho inventario, que tendrá que actualizarse desde la fecha que corresponda el Inventario hasta el último mes del Ejercicio 2004, (Regla 3.4.33 de la Resolución Miscelánea). La explicación que hay a la referencia de deducir los inventarios al 31 de Diciembre de 1988, se refiere a la reiteración de dicha instrucción, según se desprende del contenido de la fracción XIV, inciso b) de las disposiciones transitorias de la LISR 2002. En este caso, la Regla nos indica, disminuir el Inventario Menor entre el Final de 1986 y 1988.

2.- Pérdidas Pendientes de Amortizar: Por procedimiento de acuerdo con el mencionado en el Art. 3 °. Transitorio, fracción V, de la LISR, se deben de disminuir las Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores, pendientes de amortizar al 31 de Diciembre de 2004, debidamente actualizadas. En este punto, recordemos, que anterior a esta determinación, normalmente, las pérdidas de Ejercicios Anteriores, se restaban de la Utilidad acumulable, para determinar el Resultado Fiscal.

3.- Diferencia en Inventarios de Importación: Para entender esta Dedución, es necesario obtener una suma promedio mensual de inventarios del último trimestre de 2004, a éste le restamos la suma promedio mensual de inventarios del mismo período, pero del 2003, el resultado será la diferencia de inventarios de Importación

Deducible para 2004 y acumulable en 2005. En éste ejemplo, se manejo que el inventario de 2004 es mayor que el de 2003, pero cuando es al revés, no hay ni deducción ni acumulación. Regla 3.4.27. de la R 2005.

4.-Inventarios de Lento Movimiento.- Según la Regla 3.4.27 de la RM. 2005.

DETERMINACION DEL INVENTARIO A 2004 ACUMULABLE

GRAFICA 5.6.-EL INVENTARIO ACUMULABLE

Inventario al 31 de Diciembre del 2004, valuado con PEPS.	\$1,000.000
Disminución al Inventario Base	
a).-Inventarios a 1986 y 1988, Regla 106.	- 71,000
b).-Perdidas Fiscales a Diciembre de 2004.	- 112,000
c).-Diferencia en promedio de importaciones directas (2004-2003)	- 3,000
d).-Inventarios de Lento Movimiento.	0
Inventario Acumulable.	\$814,000

GRAFICA 5.7.-"CUADRO DE AMORTIZACIÓN"

INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INV.	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	POR CIENTO EN EL QUE SE ACUMULAN LOS INVENTARIOS											
MAS DE 15	25..00	25..00	25..00	25..00								
DE MAS DE 10 A 15	20..00	20..00	20..00	20..00	20..00							
DE MAS DE 8 A 10	20..00	20..00	20..00	20..00	10..00	10..00						
DE MAS DE 6 A 8	20..00	15..00	15..00	15..00	15..00	10..00	10..00					
DE MAS DE 4 A 6	6..57	12..50	12..50	12..50	12..50	12..50	12..50	8..33				
DE MAS DE 3 A 4	15..00	14..00	13..00	12..00	11..00	10..00	9..00	8..00	7..89			
DE MAS DE 2 A 3	14..00	13..00	12..00	11..00	10..00	10..00	9..00	8..00	7..00	6..00		
DE MAS DE 1 A 2	13..00	12..50	12..00	11..00	10..00	9..09	8..00	7..00	6..50	6..00	4..91	
DE MAS DE 0 A 1	12..00	11..50	11..00	10..00	9..00	8..33	8..33	8..00	7..00	6..00	5..00	3..84

INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS.

El ultimo párrafo de la Frac. V, de las Disposiciones Transitorias para 2005, nos indica que "El Inventario Acumulable en cada Ejercicio se determinara multiplicando el valor del Inventario Acumulable, por el porciento

de acumulación que corresponda al Índice Promedio de Rotación de Inventarios, calculado por el periodo correspondiente a los años 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el Contribuyente haya Iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la tabla arriba detallada.

Para comprender la determinación del Índice Promedios de Rotación de Inventarios, a continuación se transcribe, un caso practico.

En el siguiente ejercicio, se presumen los siguientes datos, para su determinación.

5.8.-GRAFICA DE DETERMINACION DE PROMEDIO DE INVENTARIOS

AÑO	COMPRAS NETAS (1)	INVENTARIO (2)	INVENTARIO PROMEDIO(3)	INDICE ROTACION INVENTARIOS	MECANICA
2001		920,000			
2002	3,000,000	800,000	860,000	3.49	1/3
2003	3,500,000	900,000	850,000	4.12	1/3
2004	3,800,000	1,000,000	950,000	4.00	1/3
			TOTAL	11.61	11.61 / 3= 3.87

La interpretación grafica de este enunciado, se representa a continuación.

5.9.-DETERMINACION DEL INVENTARIO ACUMULABLE.

La Acumulación del Inventario con base en el Índice de Rotación de Inventarios, de 3.87, debe ser identificado en Cuadro de Amortización y la ubicamos en el rango “de mas de 3 a 4”

	Año	% Acumulación	Acumulación Inv.
1	2005	15%	122,100
2	2006	14%	113,960
3	2007	13%	105,820

De esta manera calculamos el 15% sobre \$ 814,000, que seria la acumulación de \$ 122,100.00, para el año 2005, para el año 2006, seria: \$113,960 y para 2007, seria: \$105,820 y asi, sucesivamente., dándonos por resultado una cantidad mayor de \$ 920,000.00. (mayor de 100%)

INVENTARIOS FINALES AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004. (DATOS EN PESOS)

Productos Terminados	373,308	
Producción en Proceso	1,124.254	
Almacén de Mats. Prima	1,831.986	3,329.548

	2002	2003	2004
COMPRAS	8,284.43	7,232,822	8,764.54
INVENTARIOS FINALES	536.4	824.6	1,834,986
INVENTARIOS PENDS. De Disminuir al 31 Dic. 86			8.034
INVENTARIOS PENDS. De Disminuir al 31 Dic. 88.			9.516

INVS. DE IMPORTACION	A	B	C	D	
2003 Inv. Inicial	3.800	4.600	7.550	8.275	
Inv. Final	7.680	5.390	7.815	9.414	
Inv. Promedio Anual	5.740	4.995	7.682	8.844	= 6.815

	A	B	C	D	
2004 Inv. Inicial	7.8	8.2	11.46	11.65	
Inv. Final	8.78	11.69	11780	14.62	
Inc. Promedio Anual	8.29	9.941	11.62	26.27	= 14.031

DETERMINACION DEL INVENTARIO ACUMULABLE	
Inventario al 31 de Diciembre de 2004, valuado bajo UEPS.-	3,329.55

Menos: INVENTARIO Menor entre el fin al de 1986 y 1988	8.034
Menos: PERDIDAS FISCALES, de ejercicios anteriores.	0
Menos: PERDIDA FISCAL de 2004, Regla 3.4.29.-	100.074
Menos: INVENTARIOS, obsoletos.-Regla 3.4.31	0
Menos: MERCANCIAS de Importación, Regla 3.4.27.	14.031
Igual =. INVENTARIO ACUMULABLE NETO	3,207.41

El régimen transitorio prevé que si el contribuyente disminuye en ejercicios posteriores el nivel de sus inventarios respecto a los que tuvo al 31 de diciembre de 2004, debe efectuar una acumulación anticipada, estableciendo la mecánica para ello. El error está en que el procedimiento que se estableció para la determinación del monto acumulable, contiene una mecánica de multiplicación que en el rango en que la tabla establece porcentajes decrecientes nos lleva a porcentajes pendientes de acumular mayores al 100%.

PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN LA LEY DEL ISR. (Para no sobrepasar el 100%).

Se presenta un ejemplo del procedimiento establecido en la fracción V del artículo tercero de disposiciones transitorias para 2005 de la LISR, considerando que en 2005 se redujo el nivel de inventario, con los siguientes datos:

Inventario Base	40
Inventario Acumulable 31/12/2004	38
Inventario al 31/12/2005	25
Índice promedio de rotación de inv.	8
Años de acumulación de acuerdo al índice	7

1. Proporción que representa el inventario reducido del inventario base:

Inventario base	40
Inventario reducido (al 31/12/2005)	25
Proporción	62.50%

2. Inventario acumulable por la proporción:

Inventario Acumulable	38
Proporción	62.50%

3. Porcentaje de acumulación para 2005, multiplicado por el numero de años pendientes de acumular según la tabla:

$$20\% (x) 7 = 140\%$$

Se obtiene un resultado mayor al 100%. Es aquí donde la mecánica debió señalar que debían sumarse, en cuyo caso la suma no excedería al 100%.

4. Monto pendiente de acumular en ejercicios posteriores, de acuerdo con el procedimiento Establecido en Ley.

$$\$23,750 (x) 140\% = 33,250$$

Suponiendo que no se reduzca de nuevo el nivel de inventario respecto del inventario al 31 de Diciembre de 2005, en ejercicios posteriores se acumularía anualmente \$5, 541,66 x 6. es igual a: 33,250.

Inventario acumulable al 31 de diciembre de 2004 \$38,000

Monto pendiente de acumular en ejercicios \$33,250

Inventario acumulable en 2005 \$ 4,750

5. Acumulación anual, siguiendo con la mecánica prevista en Ley:

Ejercicio	Monto Acumulable
2005	4,750
2006	5,541
2007	5,541
2008	5,541
2009	5,541
2010	5,541
2011	5,541
TOTAL	\$38,000

6. Este procedimiento, puede llevarnos a resultados que van desde la acumulación adicional hasta la determinación de una cantidad acumulable “negativa” en el ejercicio en que se reduzca el inventario, dependiendo del nivel de reducción, tal como se muestra a continuación

CASO	A	B	C	D	E
Índice promedio de rotación de inv.	8	8	8	8	8
Inventario base al 31-12-2004	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000
Inventario acumulable al 31-12-2004	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000
Inventario acumulable al 31-12-2005	35,000	35,000	35,000	35,000	35,000
Proporción que representa el inv.					
Reducido del Inv. Base	87%	75%	62.50%	50.00%	37.50%
Inventario acumulable X proporción	33,250	28,500	23,750	19,000	14,250
Porcentaje de acumulación s/tabla para					
2005 por el número de años (20% x 7)	140%	140%	140%	140%	140%
Acumulable en ejercicio posteriores	46,550	39,900	33,250	26,600	19,950
Inventario acumulable en 2005 (¿acumulable negativo?)	8,500	1,900	4,750	11,400	18,050
Inventario acumulable-inv. acum. En ejercicio ej. posteriores)					
Inventario anual acumulable en ejercicios posteriores	7,758	6,650	5,541	4,433	3,325
(Inv. Acum. Ej. Posteriores / # años pendientes de acum..(6)					

INVENTARIO ANUAL ACUMULABLE (ACUMULABLE NEGATIVO) EN CADA EJERCICIO

CASO	A	B	C	D	E
2005	(8,550)	(1,900)	4,750	11,400	18,050
2006	7,758	6,650	5,541	4,433	3,325
2007	7,758	6,650	5,541	4,433	3,325
2008	7,758	6,650	5,541	4 433	3,325
2009	7,758	6,650	5,541	4,433	3,325
2010	7,758	6,650	5,541	4,433	3,325
2011	7,758	6,650	5,541	4,433	3,325
	37,998	38,000	37,990		

Si el nivel de inventario del contribuyente al 31 de diciembre de 2004 era el que debía ser por razones operativas, probablemente lo mantendrá y diferirá la acumulación al número de ejercicios que corresponda de acuerdo con su índice de rotación. Si por el contrario, su nivel de inventarios se debían a un exceso en compras para diferir el impuesto sobre la renta, probablemente buscará reducirlo y en esta medida, debe (según la propuesta del ejecutivo) acumular una proporción mayor del inventario al cierre de 2004 en el ejercicio en que este ocurra.

Sin embargo, la mecánica prevista en Ley no resulta lo efectiva que pensó derivado del error que ya hemos comentado y aun cuando el criterio de la autoridad es que se deben sumar los porcentajes para el número de años pendientes de acumular, en lugar de multiplicar, el hecho es que no es lo que dice la Ley.

5.10.- GRAFICA DEL PROCEDIMIENTO OPCIONAL REGLA 3.4.44 DE RESOLUCION MISCELANEA

Sobre el tema, el 31 de marzo de 2006, se publicó la regla 3.4.44 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2005; en ella se establece, opcionalmente, un procedimiento para la determinación del monto acumulable. El procedimiento y los resultados, aplicando dicha regla y siguiendo con nuestro ejemplo, son los siguientes:

1.- Proporción del Inventario reducido respecto del Inventario Base:

Inventario Base	\$40,000
Inventario Reducido (al 31/12/2005)	\$25,000
Proporción :	62.5

En casos especiales, como la Escisión de Sociedades, la Sociedad escidente y la escindida, acumularan el Inventario Acumutable, pendiente de concentrar, en la proporción en la que se divida la suma del valor de los Inventarios entre ellas y conforme a los %, que corresponda en los términos de la tabla de acumulación.

Por ultimo, en los casos de Fusión de Sociedades, deberán acumular en el Ejercicio en el que ocurra la Fusión, el saldo del valor de los Inventarios Acumulables pendientes de acumular, mediante reglas de carácter general, que al efecto emita el SAT, podrá otorgar un plazo distinto para acumular el valor de los Inventarios, tomando en consideración las rama de actividad de los Contribuyentes.

CONCLUSION DE ESTE TEMA.-Como ya vimos, en el transcurso de este Capitulo, la autoridad hacendaria, considero, lo que dedujimos anticipadamente durante 17 años, para soportar este cambio las autoridades hacendarias, propusieron un método de transición opcional, consistente en acumular el inventario al cierre de 2004, hasta doce años, dependiendo del índice de promedio de rotación de inventarios, en cuyo caso, el contribuyente podrían deducir el costo de lo vendido, conforme se enajenen las mercancías, esto es, un Ingreso acumulable, no registrado contablemente. El efecto de esta propuesta, es que puede superar mas del 100%, del inventario, por virtud de los porcentajes y el tiempo de diferimiento. En estas condiciones, se corrigió esta situación, aplicando un procedimiento paralelo, establecido en la frac. V, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias para 2005, considerando que en el año 2005, se redujera el inventario. Así mismo, el 31 de marzo de 2006, se publico la regla 3.4.44, de la resolución miscelánea para 2005, en ella se establece, opcionalmente, un procedimiento para la determinación del monto acumulable: Dividiendo el Inventario Base entre el Inventario reducido

3.3.-COMPARACION CON EL EJERCICIO DEL CAMBIO.

En la modificación fiscal que nos ocupa, en la parte final del enunciado en el Art. 45 A, nos dice: “en todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate”

Ahora bien, tomando en consideración lo enunciado en el al Art. 10, frac. I, de la Ley del ISR., vigente para 2005, misma que dispone que a los ingresos acumulables se les debe de disminuir las deducciones autorizadas, entre estas, el costo de lo vendido para efectos del ISR, me permito presentar un comparativo del costo determinado al 31 de diciembre de 2004 y al 31 de diciembre de 2005, con las cifras siguientes:

5.10.-CASO PRÁCTICO DE LA COMPARACION DEL EJERCICIO 2004-2005.

DATOS: (Miles de Pesos)

Empresa X, S.A. de CV.

Periodos: Ejercicios terminados el 31 de Diciembre de 2004 y 2005.

Ventas Netas en los 2 periodos:	\$	800
Compras	\$	600
Inventario Inicial del Ejercicio	\$	250
Inventario Final del Ejercicio	\$	500

Costo: 50 % de la Ventas.-

EJERCICIO 2004			EJERCICIO 2005	
CUENTAS	CONTABLE	FISCAL	CONTABLE	FISCAL
Ventas Netas	600	600	600	600
Ajte. Inflacc. Acum		100		100
Inv. Acumulable				100
Ingr. Acumulable	600	700	600	800
Inv. Inicial 250				
Compras 600		600		
Inv. Final 500				
Costo de lo Vendido	350	600	350	350
Utilidad Bruta..	250	100	250	450
Gastos no Deduc.	50	0	50	0
Utilid. Cont. Fiscal	200	100	200	450
Perd. de Ej. Ants.	0	0	0	0
Result. Fiscal.	200	100	200	450
Tasa	0	33%	0	30%
ISR	0	33	0	135

Este cuadro, nos muestra que las únicas cantidades que son diferentes en este caso práctico, son: Costo-Compras. En 2004, fiscalmente, son deducibles las Compras (600.00). En 2005, los (350.00), son deducibles como Costo de lo Vendido, para efectos Fiscales y Contables. Por lo tanto, determinamos **Utilidades Contables y Utilidades Fiscales**, en ambos ejercicios, pero en el Ejercicio 2004, la base del ISR, es menor, que la base del Ejercicio 2005, por efecto de la Deducción de Compras. En el Ejercicio 2005, es mayor el resultado fiscal con respecto al del 2004, esto quiere decir, que con las mismas bases: Compras Ventas y Gastos, pagaremos más de ISR, en el ejercicio 2005. El Costo Contable y Fiscal, se determino de la siguiente manera:

Por lo tanto, en ambos ejercicios determinamos **Utilidades Contables y Utilidades Fiscales**, pero en el Ejercicio 2004, la base del ISR, es menor, que la base del Ejercicio 2005. En el Ejercicio 2005, es mayor la utilidad fiscal con respecto al del 2004.

En resumen, con la modificación Fiscal que se comenta, en éste cuadro observamos, que teniendo como base las mismas ventas en los ejercicios 2004 y 2005, los resultados tanto contables como fiscales, son diferentes como siguen:

EJERCICIO 2004			EJERCICIO 2005	
CUENTAS	CONTABLES	FISCAL	CONTABLES	FISCAL
R. FISCAL	200	100	200	450
ISR 30%/33%	0	33	0	135

Los impuestos de \$33.00 y \$135.00, muestran, que con la misma base Compra, Venta y Gastos, **pagaremos más en el ejercicio 2005 y subsiguientes, aplicando la Deducción del Costo de lo Vendido, en lugar de Compras Netas.**

Como se verá, en el transcurso de este trabajo, la consideración de la deducción del costo de lo vendido, provoca este aumento en la base del ISR, y a su vez , no es un concepto fiscal nuevo, en virtud de que desde Mayo de 1970, en el Boletín C-4, se establece los sistemas y metodos de valuación de inventarios, aun mas, en la LISR, en vigor, hasta el 21 de Diciembre de 1986, desde su entrada en vigor y hasta 1987, en que se derogó, se permitía, para determinar la base gravable de las empresas, la deducción del costo de ventas, determinado conforme a principios de contabilidad generalmente aceptadas, en la mencionada reforma fiscal del 1º. De Diciembre de 2004. Este cambio, sólo surte efectos para personas morales con actividades empresariales y no así, para las personas físicas, .

El Resultado Fiscal, base del ISR., también sufre cambio. Con los mismos datos, veamos la variación.

Una empresa X, S.A. de C.V., tiene los siguientes datos al 31 de Diciembre3 de 2005.

Los datos son en Miles de pesos.

	FISCAL	FISCAL
INGRESOS NETOS	13,461	13,461
Otros Ingresos	25	25
Ganancia Cambiaria	99	99
Ajuste por Inflación Acumulable	42	42
Enajenación de Activos Fijos	119	119
Enajenación de Terrenos	60	60
Acumulación de Inventario (12va. Parte).	(1) 100	
INGRESOS ACUMULABLES.	13,906	13,806
Costo de lo vendido	(2) 10,200	17,153
UTILIDAD BRUTA	3,706	-3.347
Gastos de Operación	1,110	1,110
UTILIDAD DE OPERACIÓN	2,596	-4,457
Otros Gastos y Productos	0.	0.
UTILIDAD CONTABLE FISCAL	2,596	-4,457
PERDIDAS DE EJERCS. ANTS	0	0
RESULTADO FISCAL BASE DE ISR.	(3) 2,596	-4,457

(1).-Se refiere al impacto de Acumular, un Ingreso No Contable, referente a la parte proporcional del Inventario Base al 31 de Diciembre de 2004.

(2).-Se refiere a la Deducción de las Compras, como Costo según la siguiente ecuación: Inv. Inc.=8,142.00, mas: Compras netas =\$ 17,153.00, menos Inventario Final \$ 15,095.00, igual a Costo de lo Vendido \$10,200.00.

(3).-Por efecto de la Reforma Fiscal, que comentamos en el presente trabajo, en este ejemplo, en 2004, se deducen como Costo, las compras netas, que alcanza la cifra de \$ 17,153.00 y en el Ejercicio 2005, solo el Costo de lo Vendido que es \$ 10,200.00. Por ultimo, con este Ejemplo, observamos que es más alto el Resultado Fiscal que el Contable, por lo tanto, pagaremos mas Impuestos sobre la Renta.

3.4.-DETERMINACION DEL COSTO DE LO VENDIDO

En el apartado anterior, vimos que las empresas comercializadoras y manufactureras tienen posibilidad de escoger el tratamiento contable de sus gastos fijos (costeo directo y costeo absorbente). Asimismo, los contribuyentes tienen la posibilidad de determinar sus costos sobre una base estimada, en lugar de considerar los comprobantes de las erogaciones, pueden utilizar los costos predeterminados y dentro de estos tienen la opción de utilizar la modalidad de costos estimados o estandar, según las necesidades de la empresa.

En el ámbito fiscal, el Art. 29, fracción II, de la LISR, establece como deducción autorizada el “costo de lo vendido”; disposición aplicable tanto a contribuyentes con actividades de transformación de materias primas en bienes de consumo, como a aquellos que tienen actividades comerciales y por último, el Art. 45-A, de la LISR, establece la obligación de elegir entre el sistema de costeo directo o costeo absorbente.

Cuando se elige el costeo sobre la base de costos predeterminados, la técnica contable nos establece que se debe hacer ajustes para equiparar posteriormente al costo histórico; es decir, los costos estimados, se debe ajustar a los valores reales y conforme a comprobantes.

Este ajuste no está previsto en el artículo 45-A de la LISR, sin embargo, el artículo 31 de la misma ley establece que las deducciones autorizadas deben estar amparadas con documentación comprobatoria, situación que obliga a hacer el ajuste de costos predeterminados a costos históricos.

Sin embargo, considerando que funcionalmente existe diferencia en la estructura de costos o erogaciones, se entiende que la LISR regule esta situación por separado.

En efecto, el sistema de costeo elegido y la base sobre la cual se calcule el costo de lo vendido, (art. 45 de la LISR), deben ser aplicados obligatoriamente por cinco años, y puede variarse posteriormente cumpliendo los requisitos que establezca el RISR, según los dispone el artículo 45-F, que a la letra dice:

“Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un período mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley”.

Con las razones anteriores, encontramos que la ley distingue en la mecánica de la determinación del costo de lo vendido, en la aplicación de su artículo 45-B aplicado a los contribuyentes con actividades comerciales, y en el 45-C a contribuyentes con actividades de manufactura o de transformación.

En el caso, de la operación que a continuación presentamos, se establecen los **elementos** que debe considerar un contribuyente para integrar el **costo de venta**, en tanto que en el primer caso, establece los **elementos** que debe considerar el contribuyente para integrar el **costo de producción**.

Estado de Costo de Producción

Empresa Manufacturera.

Inventario Inicial de Producción en Proceso		5,000
(+) Materias Primas	20,000	
(+) Mano de Obra	20,000	
(+) Gastos de Fabricación	<u>10,000</u>	50,000
(-) Inventario final de Producción en Proceso		7,000
(+) Inventario Inicial de Productos Terminados		0.
(-) Inventario Final de Productos Terminados		0
Costo de Producción.		48,000

Estado de costo de ventas Empresa Comercializadora

(+) Inventario inicial de productos terminados	0
(+) Costo de producción (productos terminados)	48,000
(Compras en comercializadoras)	
(-) Inventario final de productos terminados	<u>-10,000</u>
Costo de lo vendido	38,000
	=====

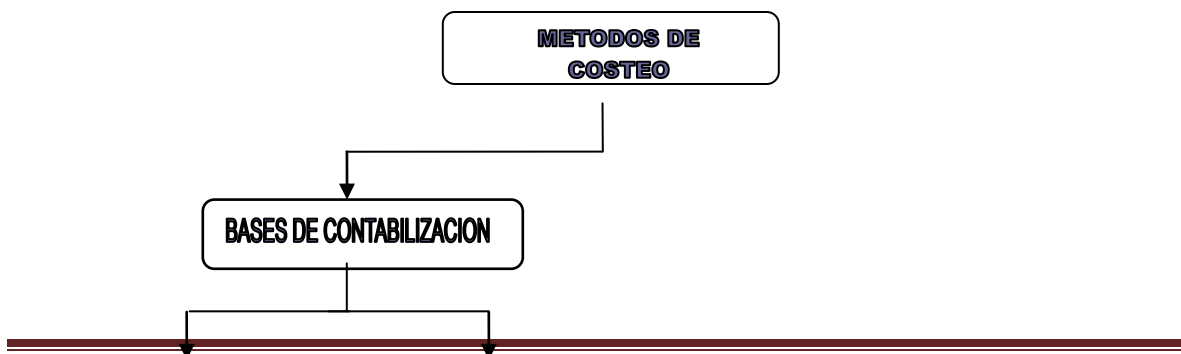
El **costo de producción**, en una empresa manufacturera es el equivalente al **costo de adquisición** en una comercializadora, y esto lo podríamos entender en el sentido de que en ambos casos representan los “costos o erogaciones”, que se requieren realizar para obtener un “producto terminado”, listo para su venta. Luego, entonces es importante conocer que la composición de dichos “costos o erogaciones” (Materias Primas, Mano de Obra, Gastos de Fabricación), son el elemento que diferencia a una manufacturera de una comercializadora.

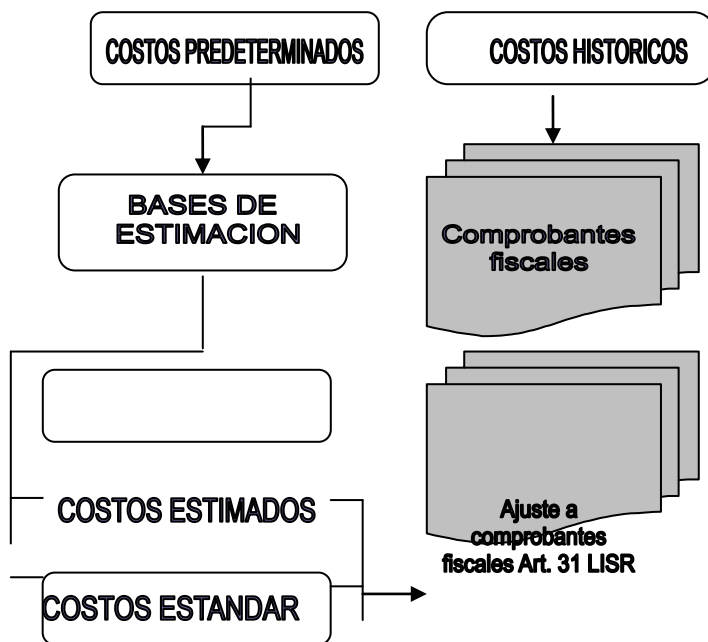
A) METODOS Y SISTEMAS DE COSTEO

Sin embargo, considerando que funcionalmente existe diferencia en la estructura de costos o erogaciones, se entiende que la LISR regule esta situación por separado. Existen métodos o técnicas para determinar y registrar en la contabilidad el costo de **venta** y el costo de producción. Estos métodos los encontramos en el Boletín C4 “**Inventarios**” de la serie de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, hoy Normas de Información Financiera. Estos métodos contables son también obligatorios para efectos fiscales, por así ordenarlo el artículo 45-A de la LISR.siguiente:

- 🚦 El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, **se determinara conforme al sistema de costo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminado ...**
- 🚦 En el caso de que el costo se determine aplicando el **sistema de costeo directo con base en costos históricos**, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, **siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley. (1)**

En la siguiente grafica se resumen los métodos para determinar y registrar en la **contabilidad**, el costo de adquisición o de producción.



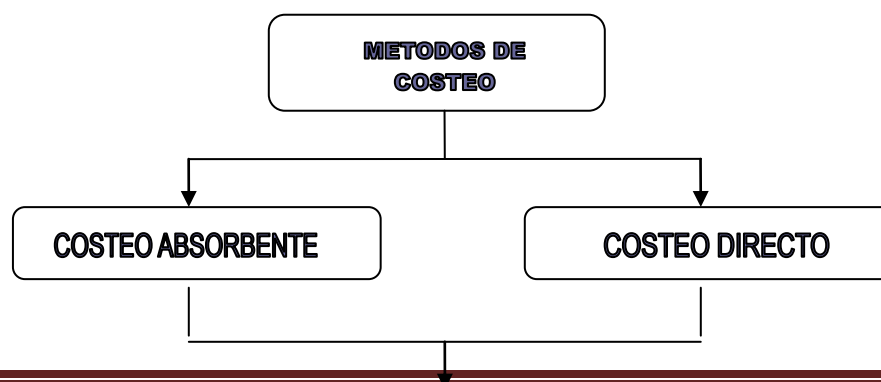


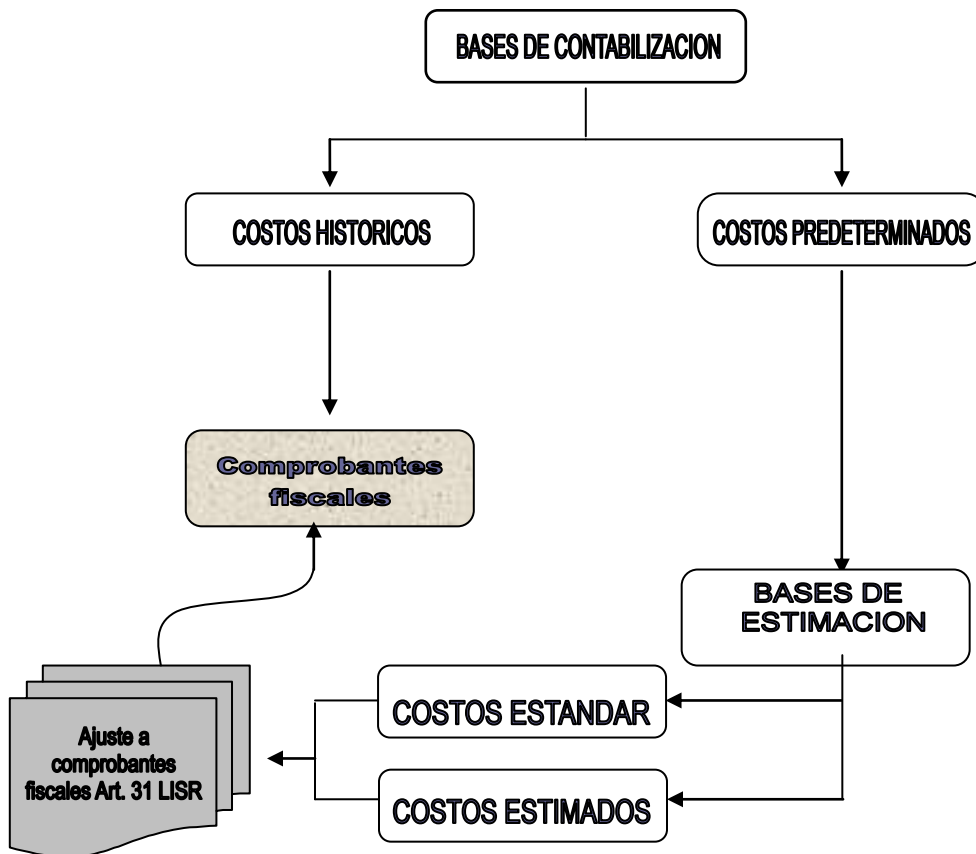
Dado que la LISR hace referencia a estos métodos, se procederá a comentar lo que el Boletín C 4 establece sobre los mismos.

La gráfica anterior se preparó con base en lo que establece el Boletín, en sus párrafos 19 y 27, de donde se desprende que la contabilidad de los inventarios se puede llevar por medio de costeo absorbente o costeo directo, y estos, a su vez, llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último **se aproxime al costo histórico**.

COSTEO DIRECTO Y ABSORBENTE

Costeo significa establecer un sistema que permita **integrar, agrupar o acumular** todas aquellas erogaciones directas e indirectas que se incurran en un proceso productivo.





Se puede apreciar en la gráfica, que la técnica contable establece a disposición de las empresas dos **métodos de costeo**: el costeo absorbente y el costeo directo.

La **diferencia** entre ambos sistemas estriba precisamente en los **elementos** que integran el costo de un producto, como se muestra en el siguiente ejemplo:

DIFERENCIA EN SISTEMAS DE COSTOS

COSTEO	ABSORBENTE	DIRECTO
Materias primas	100	100
(+) Mano de obra	150	150
(+) Gastos de fabricación		
Fijos	10	NA
Variables	20	20
(=) Costo de producción	280	270

Borrar rayas

La diferencia estriba en cuanto a la acumulación de los gastos indirectos (gastos de fabricación), los cuales pueden ser fijos y variables.

En el costeo directo no se incluyen los gastos de fabricación fijos en la determinación del costo de un producto, por considerar que al ser un gasto fijo debe considerarse como un gasto de operación.

El hecho de que los gastos de fabricación fijos no se incorporen al costo de producción de los productos bajo el sistema de costeo directo, implica que dichos gastos se contabilicen como de operación, y se deduzcan físicamente en el ejercicio.

Se puede decir que para efectos fiscales, el sistema de costeo directo es más conveniente que el absorbente.

No obstante, para aplicar dicho método se deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de la LISR (RISR), según lo dispone el artículo 45-A de la ley; requisitos que a la fecha de elaboración del presente, todavía no se han publicado.

b) DETERMINACION DEL COSTO DE VENTA DEDUCIBLE

Cuando se elige el Costeo sobre la base de Costos Predeterminados, la técnica contable nos establece que se deben hacer ajustes para equiparlos con los Reales.

En el apartado anterior, vimos que las empresas comercializadoras y manufactureras tienen posibilidad de escoger el tratamiento contable de sus gastos fijos (costeo directo u absorbente).

Asimismo, tienen posibilidad de determinar sus costos sobre una base estimada, en lugar de considerar los comprobantes de las erogaciones y que, es el caso de costos predeterminados, también tiene la opción de utilizar la modalidad de costos estimados o estándar, según las necesidades de la dirección de la empresa.

Sin embargo, considerando que funcionalmente existe diferencia en la estructura de costos o erogaciones, se entiende que la LISR regule esta situación por separado.

Los métodos abajo detallados nos permiten determinar el **costo de ventas** y controlar las existencias de inventario.

- Por diferencia de inventarios (formula tradicional)
- mercancías generales
- Pormenorizado
- Inventarios perpetuos (1)

TECNICAS PARA DETERMINAR EL COSTO DE VENTAS (Formula Tradicional)

Lo usan o lo tienen implantado empresas que no tienen capacidad administrativa

Determinación del costo por diferencia de inventarios

	Unid.	PU	Total
Inventario inicial	0	0	0
(+) Compras enero	5	100	500
Compras diciembre	4	100	400
	<hr/>		
Existencia	9	200	900
(-) Inventario final	2	100	200
(=) Costo de ventas	7	100	700 (1)

- ❖ Con este procedimiento **no se lleva un control de existencias (inventarios), por los que se debe hacer un inventario físico forzosamente a una fecha determinada, para conocer su existencia en mercancías o para conocer el dato que le sirva para determinar el costo de venta.**
- ❖ Es esta formula para determinar el costo de ventas es valida cuando los precios de compra de las mercancías no varían; la realidad es que la inflación, así como la devaluación ocasionan que las mercancías se adquieran a distinto precio. (1)
- ❖ Es importante notar que el inventario que se levanta es “físico “o sea en “unidades “; por tanto, si se adquieren a diferentes precios: ¿Qué costo le debemos asignar a las mercancías que aparecen en el inventario final? En este caso, estamos en presencia de un problema se resuelve mediante los métodos de valuación de inventarios, los cuales abordaremos mas adelante. (1)
- ❖ La valuación de Inventarios, es la actividad que nos permite en cada uno de los métodos, conocer el Valor Monetario que es base de la Determinación del Costo de Venta.

Mercancías generales.- Es un método no reconocido en la LISR; y consiste en registrar en una sola cuenta las compras y las ventas; es decir, el precio de compra y de ventas. En este método es necesario, levantar un inventario físico, valuarlo y restarlo a la suma de Inventario Inicial y Compras Netas para determinar el costo y de esta manera conocer la utilidad bruta.

Pormenorizado.- Este método debe su nombre a que en forma analítica se muestre el inventario inicial, y en forma separada va registrando las mercancías que se adquieren (cuanta de activo – mercancías compradas) y las que se venden (en el estado de resultados – ventas).

Este método de registro también requiere realizar un “inventario físico” para determinar el valor del inventario, y por **diferencias determinar el costo de ventas**. Es necesario controlar las **entradas y salidas en unidades**, por que este procedimiento no detecta los faltantes de inventarios y esto hace que dichos faltantes se registren como costo de ventas, como lo vemos en el siguiente ejemplo:

	Costo	Unidades	Unitarias	Promedio total
Inventario Inicial	12	60		720
(+)Compras	50	70		3500
(=)Disponibles	62			4220
(-)Inventario final	23		68	1702
(=)Costo de ventas	37			2518

Inventarios perpetuos.-Es el método mas importante, por que nos sirve para determinar el costo de ventas y, además nos controla las existencias en unidades.

- ❖ Su característica principal, es que nos permite llevar un control tanto en las entradas como de las salidas de mercancía, en “unidades” que al asignarles un valor nos da la unidad valorizada.

Este método de Inventarios Perpetuos, nos permite conocer sus ventajas

- ❖ Este método revelara, por cada producto, cuantas unidades hay en existencia y cuanto valen esas unidades; es decir. Se puede conocer el inventario final de cada periodo contable tanto en unidades como en valores.

- ❖ El hecho de que se vaya llevando un control de las unidades que se estas vendiendo, asociándole su “costo”, nos permite conocer no solo las “ventanas en unidades” sino también “el costo de su salida”; es decir el costo de venta por cada mercancía vendida.
- ❖ Este método permite entonces conocer las existencias en unidades y valores, y el costo de ventas, sin necesidad de practicar un inventario físico y este hecho ayuda por supuesto a la preparación de los estados financieros básicos.
- ❖ Dicho método sustituye a la formula tradicional, por medio de la cual, por diferencia de inventarios, se determina el costo de ventas.
- ❖ El saldo en unidades es lo que en teoría debería haber en el almacén; sin embargo, puede haber mermas o faltantes, razón por la cual se recomienda hacer el inventario físico y efectuar los ajustes correspondientes, situación que se habrá de analizar en cuatro a su aspecto fiscal.
- ❖ Dado que la practica de inventarios fisicos, en esta metodología, es para detectar faltantes (e investigar sus causas) no es necesario que se practiquen inventarios cada mes ni de todas las mercancías; situación que también habrá que analizar en cuanto a su aspecto legal. (1)

Hasta aquí hemos visto que existen distintos métodos para determinar el costo de ventas, como es el procedimiento de mercancías generales y el método pormenorizado, los cuales requieren practicar inventario físico de unidades, así como el método de inventarios perpetuos, que no requiere practicar dicho inventario físico para conocer el costo de ventas.

También se vio que una vez practicando el inventario físico de existencias “en unidades”, se presentaba el problema valorar el inventario, pues por un lado se adquieren a distintos precios y, por otro, no sabemos si las existencias corresponden a las ultimas mercancías compradas o a las primeras.

Ahora bien, a las “entradas” de mercancías sabemos que se les asigna el costo de adquisición (cuando se lleva el sistema de costos históricos) o el costo estimado (cuando se lleva el sistema de costos predeterminados) a cada “salida” de mercancía se le debe asignar un costo; ahora bien, para determinar el costo de las salidas de mercancías o bien el costo de ventas, se requiere establecer alguno de los siguientes métodos:

- Promedios
- PEPS (primeras entradas-primeras salidas).
- UEPS (ultimas entradas-primeras salidas).
- Costos identificados
- Detallista (1)

A continuación se presentan ejemplos numéricos utilizando el método de inventarios perpetuos y método pormenorizado, como métodos para determinar el **costo de ventas** utilizando paralelamente los métodos de promedios, PEPS Y UEPS, como métodos de valuación de inventarios.

Determinación del costo de ventas utilizando el método de inventarios perpetuos, y valuando inventarios utilizando el método de promedios

Unidades					Importe			
Fecha	Concepto	Entradas	Salidas	Existencia	Costo asignado	Entradas	Salidas	Existencias
	Inv. Inicial			12	60.00			720.00
	Compras	30		42	67.14	2100		2,820.00
	Ventas		20	22	67.14		1,342.86	1,477.14
	Compras	20		42	68.50	1400		2,877.14
	Ventas		17	25			1,164.56	1,712.59
	Costo de ventas						2,507.41	

En el Procedimiento de Inventarios Perpetuos, casa “Salida” representa el Costo de Venta de cada mercancía; por tanto, se debe registrar en la contabilidad; de esta manera el Costo de Ventas, del siguiente ejemplo de \$ 2,000.00, es el Costo de Ventas, de todas las unidades vendidas que se deben reflejar en el Estados de Resultados y estar soportado en el Estado de Costo de Ventas:

Estado de costo de ventas	
Inventario inicial	500.00
(+) Compras	2,500.00
(=) Disponible	3,000.00
(-) Inventario final	1,000.00
(=) Costo de ventas	2,000.00

Este **punto** resulta particularmente importante comprender, pues representa la columna vertebral del régimen fiscal del costo de ventas, como habremos de precisar mas adelante; es importante por las razones siguientes:

- ❖ Por que si el procedimiento de inventarios perpetuos determina el costo de ventas, validamente podemos decir que el “estado de costo de ventas” sirve de soporte global del costo de ventas, al estar concentrado en el mismo, el costo de ventas de “cada salida o venta de mercancía”.
- ❖ En este orden de ideas, el estado de costo de ventas sirve como documento que concentra el costo de ventas de cada salida de mercancía y, por tanto, la “deducción contable” en el estado de resultados, y también servirá de soporte de la deducción fiscal, si las entradas están integradas por los elementos del costo de producción o adquisición que señala la ley.

PRIMERAS ENTRADAS – PRIMERAS SALIDAS (PEPS)

El método PEPS consiste en considerar que los primeros artículos que se adquieren y se destinan al almacén (comercializadoras) o a la producción (manufactureras), son los primeros en salir de dicho almacén. Bajo este criterio, evidentemente el inventario o existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registrados o valuadas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados, los costos de venta son los que corresponden a las primeras compras del ejercicio.

Determinación del Costo de Ventas, utilizando el método pormenorizado y valuando inventarios utilizando el método PEPS.

Caso 1

COSTO

	UNIDADES	UNITARIO	TOTAL
Inventario inicial	12	60	720
(+) Compras	30	70	2,100
(+) Compras	<u>20</u>	<u>70</u>	<u>1,400</u>
(=) Disponibles	62		4,220
(-) Inventario final			
Unidades	5	70	350
Unidades	<u>20</u>	70	<u>1,400</u>
Inventario final	25		1,750
(=) Costo de ventas	37		2,470

En este caso, para valuar el inventario se deben tomar los precios de adquisición mas recientes, pues este método se basa en que las unidades más antiguas son las que primero se venden.

Caso 2

Determinación del costo de ventas utilizando el método de inventarios perpetuos, y valuando inventarios utilizando el método PEPS.

Concepto	Unidades			Importe				
	Entradas	Salidas	Existencia	Costo asignado	Costo salidas	Entradas	Salidas	Existencias
Inv. Inicial			12	60.00				720.00
Compras	30		42	70.00		2100		2,820.00
Ventas		12	30		60.00		720.00	2,100.00
Ventas		8	22		70.00		560.00	1,540.00
Compras	20		42	70.00		1400		2,877.14
Ventas		17	25		70.00		1,190.00	1,712.59
Costo de ventas							2,507.41	

Caso 3.

Determinación del costo de ventas utilizando el método de inventarios perpetuos, y valuando inventarios utilizando el método UEPS.

Unidades					Importe			
Concepto	Entradas	Salidas	Existencia	Costo asignado	Costo salidas	Entradas	Salidas	Existencias
Inv. Inicial			12	60.00				720.00
Compras	30		42	70.00		2100		2,820.00
Ventas		12	30		70.00		840.00	1,980.00
Ventas		8	22		70.00		560.00	1,420.00
Compras	20		42	70.00		1,400		2,820.00
Ventas		10	32		70.00		700.00	2,120.00
Ventas		7			70.00		490.00	1,630.00
Costo de ventas							2,590.00	

Con esta información, se precisa que:

- I. Podemos observar que tanto en el procedimiento pormenorizando como en el de inventarios perpetuos, llegamos al mismo costo de ventas.
- II. El método UEPS para valuar el inventario se recomienda en épocas de inflación, pues el costo de ventas queda actualizado. Para ver objetivamente este punto, a continuación comparamos el costo de ventas determinado conforme al método PEPS y UEPS:
 - ✓ Costo de ventas (PEPS) \$2,470
 - ✓ Costo de Ventas (UEPS) \$2,590
- III. La aplicación del método UEPS obliga a llevar un control por “capas de inventarios”, en los que se integren productos adquiridos al mismo precio. Este requisito resulta difícil de controlar cuando se trata de empresas que tienen gran número de productos y alta rotación. Para evitar llevar estos controles se ha diseñado un procedimiento alternativo denominado “UEPS monetario”, el cual tiene una doble aplicación: “Doble extensión” y “En cadena”.

- ❖ Este procedimiento alternativo consiste en sustituir las capas de artículos antes citada, por la identificación de montos globales de adquisición
- ❖ El método citado tiene por objetivo conservar los costos originalmente pagados **“incrementados con un índice de inflación”**; este procedimiento alternativo no es aplicable para efectos fiscales, sin embargo, consideramos oportuno citarlo.

Considero que los conceptos y ejemplos hasta aquí vertidos nos dan una visión general, tanto de los sistemas de costos, como de los métodos de valuación de inventarios, y procedimientos de determinación del costo de ventas, por lo que con base en esta información se procederá a analizar las reglas fiscales establecidas en la LISR vigente a partir de 2005.

Como ya se vio, que el artículo 29, fracción II, de la LISR, establece como deducción autorizada “el costo de lo vendido”, deducción que se deberá determinar conforme a las disposiciones contenidas en el título II, capítulo II, adicionado de una sección III, denominada “Del costo de lo vendido”, sección que se integra a los artículos 45-A al 45-I.

Por último, y para precisar la determinación del Costo de lo Vendido, conoceremos a continuación, esta Operación en una Empresa Manufacturera combinada con una Empresa Comercial.

ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS EN UNA EMPRESA MANUFACTURERA Y COMERCIAL

(COSTEO ABSORBENTE SOBRE LA BASE DE COSTOS HISTORICOS)

Estado de costo de ventas 2006	Manufacturera	Comercial
Inventario de productos terminados	0	0
(+) costo de producción	5000	5000
(+) costo de adquisición (compras)		
(=) Inventario disponible	5000	5000
(-) Inventario de productos terminados	2000	2000
(=) Costo de ventas	3000	3000
Estado de costo de producción 2006	Manufacturera	Comercial
Inventario inicial de producción	35000	

(+) Materia prima utilizada	6000
(+) Mano de obra	4000
(=) Gastos de fabricación	2000
(-) Inventario final de producción en proceso	42000
(=) Costo de producción	<u>5000</u>
Estado de costo de producción en proceso 2005 Manufacturera	
Inventario inicial de producción en proceso	0
(+) Materia prima utilizada	20000
(+) Mano de obra	10000
(=) Gastos de fabricación	5000
(-) Inventario final de producción en proceso	<u>35000</u>
(=) Costo de producción	0

En este ejemplo, partimos del ejercicio 2005, en donde la empresa inicio el proceso productivo, habiendo terminado el ejercicio con toda la "producción en proceso", en el ejercicio fiscal 2006 continua la producción y logra manufacturar algunos productos terminados que posteriormente vende.

Antes de determinar el costo de ventas deducibles, considero importante establecer algunos conceptos.

CONCEPTOS:

1. Producción en proceso

Al iniciar el proceso productivo se van acumulando los distintos **elementos** que **formaran** parte del costo total de producción de un artículo terminado.

Dada la naturaleza continua del proceso de fabricación, y la necesidad de preparar información a determinadas fechas, contablemente existe la necesidad de continuar con la producción, y a la vez hacer un corte contable, lo que provoca que los artículos que aun no estén terminados se tengan que valorar considerando las erogaciones efectuadas (costos históricos) en cada uno de los **elementos** que formaran se costo.

2. Costo de producción

Como hemos dicho anteriormente, el costo de producción es el equivalente al costo de adquisición en una empresa comercializadora, como se muestra comparativamente en el ejemplo; por tanto, el costo de producción debe ser la suma de los distintos elementos del costo que se originaron para fabricar un artículo, y dejarlo en condiciones o disponible para su venta, es decir, representa la suma de los **elementos** del costo de un artículo terminado.

3. Artículos terminado

En una empresa que fabrica los productos que vende, es decir, que tiene la función de manufactura o procesos productivos, **se considera artículo terminado en el momento en que esta disponible para su venta, y su importe es igual a su “costo de producción”**.

A continuación comenzare el análisis respecto de las disposiciones fiscales aplicables a una empresa manufacturera.

EMPRESAS MANUFACTURERAS

Esta disposición establece textualmente lo siguiente:

- ❖ Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, **consideraran únicamente dentro del costo lo siguiente:**
 - I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
 - II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
- IV. La deducción de la inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Selección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.
- ❖ Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formaran parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

3.5.-CONTROL DE INVENTARIOS.

CONTROL DE INVENTARIOS.

La importancia del Control de Inventarios fue prevista en 2003, en el Art. 28, Fracc. IV, del Código Fiscal, que casi paso desapercibida para muchos contribuyentes, por haberse publicado en el Código Fiscal de la Federación, así mismo, en el Art. 86, Fracc. XVIII, de la Ley del ISR, se enuncia como una obligación de las Personas Morales, pues bien; esta Cláusula dice “ Llevaran un Control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual, consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto, se deberá de indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros. Así mismo, el Código Fiscal, en su Art. 55, Fracs. III, inciso c) y IV párrafo, nos previene estar en situación presuntiva si no se controlan los Inventarios. Esta obligación, se traduce en que los Contribuyentes deben de llevar un Registro de los movimientos de Almacén y ajustar ya sea al inicio o al final del Ejercicio o a lo largo de este, su inventario en libros o auxiliares contra el Inventario Real, derivado de la toma física.

La toma física de Inventarios, y este cambio, de costo de lo vendido, necesita de un buen control de inventarios, puesto que al sumar el Inicial y restar el Final, define la determinación del Costo. El Lic. Sion Soffer Ezra, en su libro El Sistema Detallista, Ed. 2005, nos describe que “Los Inventarios son bienes que

adquieren las empresas para prestar un servicio al consumidor; con la esperanza de venderlos por arriba de su costo original, dicha diferencia deberá cubrir los Costos Fijos de operación; los gastos variables y ser capaz de retribuir a los accionistas un rendimiento acorde al riesgo de la inversión y al costo de oportunidad”.

También menciona, que los inventarios, sobre todo tratándose de empresas dedicadas a la comercialización representan por lo general, el principal activo y si lo analizamos desde el punto de vista Financiero en el Estado de Resultados, representa el Costo de Ventas, la principal deducción.

Cálculos consistentes en diversos estudios indican que las mermas y faltantes de inventarios pueden equivaler hasta la tercera parte de la utilidad de las empresas dedicadas a la venta al detalle.

Uno de los problemas asociados con el control de Inventarios, es que estos pasan varios procesos, donde muy distintos tipos de personas que interactúan con la mercancía, intervienen, siendo la pregunta: ¿a quien se hace responsable?

¿Al que lo Compra? ¿Al que lo Recibe? ¿Al que lo Precia? ¿Al que lo Registra? ¿Al que lo demuestra? ¿Al que lo vende? ¿Al que lo Cobra?

¿Como hacer responsable a alguien del Inventario, si todos meten manos en el? (1) (El Sistema Detallista, Lic. Leon Soeffer, Edic. 2005.)

La solución es bastante simple de definir, pero mucho mas compleja en la realidad de implementar.

Se deben establecer normas y controles que permitan que en cada uno de los procesos antes descritos, existan los elementos de Control necesarios para evitar las mermas tanto administrativas (de registro) como las relacionadas al manejo y caducidad de la mercancía y consisten en comparar la norma (inventario teórico en libros) versus la realidad (inventario físico). Sin tomas de inventario físico, al azar, no existirá Control de inventarios (1).

El área de operaciones es la responsable de que el flujo de la mercancía sea continuo a atreves de las áreas de recibo, de marcaje y acomodo de mercancía es indispensable que esta área siga al pie de la letra las

políticas marcadas por la compañía en estos tópicos, para lograre un mejor resultado es deseable que estas funciones se encuentren centralizadas dependiendo del jefe o gerente de operaciones del negocio.

El conocimiento que ahora tenemos de la posición de las Autoridades Hacendarías, la determinación del Costo y la importancia del Control de Inventarios, nos lleva a analizar fríamente el Régimen de Deducción del Costo de lo Vendido, en lugar de Compras o Adquisiciones como lo enuncia el Art. 29, de la ley del ISR, en su Frac. II, y veremos que nunca se debió cambiar, desde 1987, mas bien se hubiese buscado un mecanismo que compensara la inflación habida, por el Déficit Financiero, que se originaba, en ese tiempo.

En conceptos anteriores, hemos visto la importancia del Control de los Inventarios, dentro de la determinación del Costo, pero al apreciarlo en un Estado Financiero, son el principal activo, por debajo de la cartera de clientes, algunas veces arriba de bancos y activos fijos.

Por ultimo, solo detallaremos que la técnica recontrol de inventarios, necesita de la implantación de un sistema y su método de Control.

SISTEMA DE INVENTARIOS.-Establece cuanto debe existir ya sea en unidades o valores de los inventarios. Es decir, la forma de controlar el Inventario, o de otra forma, es la norma, contra la cual, comparamos el Inventario Físico, con el Teórico.

METODO DE INVENTARIOS.-Es la técnica que asigna valores a las unidades, es decir establece el procedimiento bajo el cual se valuara el Inventario.

La elección del método determinara el valor de los inventarios y por ende del Costo de Ventas.

SISTEMAS Y METODOS DE CONTROL DE INVENTARIOS

Existen tres sistemas para controlar los inventarios:

- ❖ Sistema de Inventarios Perpetuos
- ❖ Sistema Detallista
- ❖ Sistema Pormenorizado.

El Sistema de Inventarios Perpetuos, permite conocer en todo tiempo, cuantas unidades existen de cada producto, sin tener que efectuar una toma física del inventario. Antes se controlaban a través de tarjetas o kardex, en la actualidad, estas tarjetas forman parte de los sistemas de administración de inventarios que integran los paquetes de software que existen en el mercado.

El efecto del no establecimiento de este sistema se traduce en:

- 1.-Si se llegara a tener faltantes estos no son deducibles.
- 2.-Son acumulables dichos faltantes
- 3.-No se podrá manipular el Inventario Final, para lograr una variación en el Costo (entre más bajo el Inventario más alto el Costo).

El sistema Detallista.-Permite conocer el Valor de los Inventarios sin toma física, establece cuanto hay, pero no como esta integrado. Salvo por lo que respecta al Control Departamental, de cada departamento en los que se haya dividido el sistema.

El sistema Pormenorizado.- Valúa el costo de mercancías, vía Inventario Final.

Como por ejemplo: inventario Inicial, más Compras, menos Inventario Final, igual a Costo de lo Vendido.

METODOS DE VALUACION.-Primeras Entradas Primeras Salidas.- supone que las primeras unidades que entraron son las primeras que salieron, “se venden en el orden que llegaron”.

PROMEDIOS.-Es el mas común, se dividen la unidades entre la totalidad de las compras y se obtiene un valor promedio para cada unidad.

ULTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS.-Supone que lo último que entro, es lo primero que salio. “Se Vende lo mas nuevo”.

Como hemos conocido durante el presente trabajo, la Deducción de las Compra por el Costo de lo Vendido, es la conversión diferida del ISR, que anticipadamente gozaron los Contribuyentes con Actividades Empresariales.

3.6.-EFECTOS SOCIALES, ECONOMICOS Y POLITICOS.

Con esta reforma, también se afectó a la determinación del Reparto de Utilidades (PTU), en virtud de que el Art. 16 de la LISR, nos indica el procedimiento, para determinar la renta gravable (Resultado Fiscal), a que se refiere el inciso e) de la frac. IX del art. 123 de la CPEUM y el Art. 120 de la LFT

En virtud de que la renta o base gravable, adicionada con el costo de lo vendido y la parte proporcional del inventario, conforme esta modificación, es la base que nos señala el Art. 16 de la LISR, que al aplicarle el 10%, que nos menciona el Art. 122, de la LFT, es la PTU correspondiente.

Por otro lado, si lo vemos económicamente, la autoridad fiscal, en cierta forma, beneficia al Contribuyente, al permitirle deducir de los pagos provisionales de ISR, progresivamente, a partir de Mayo y hasta Diciembre del 2007, el importe de la PTU, no precisando que solo la del ejercicio 2006, sino la pagada, en estas condiciones, algunos incluyeron la del año anterior, sumada a la de 2006. En este caso, no se beneficia al trabajador, sino fue directamente al Empleador.

Otro caso, visto desde el punto de vista económico, es el que presentamos en el desarrollo de este trabajo, bajo el título de comparación entre el ejercicio 2004 y 2005, donde se presentó un esquema donde se muestra, que el Costo de lo Vendido y el Inventario Acumulado, dentro de un Estado de Resultados, nos afecta en el Resultado Fiscal, ocasionándonos un pago de ISR, mayor.

Desde un punto de vista político, este cambio fue ventilado en el TFJA, quien emitió un criterio de legalidad en el que determina que este cambio no resulta aplicable a aquellos contribuyentes cuyas actividades consistan en la compra venta de mercancías, aun cuando no hayan sido enajenadas, en cambio para las empresas de transformación, prestadores de servicio, productoras, etc., debe ser deducido cuando se genere el ingreso, así mismo, reitera la aplicación solo a Personas Morales, no así a Personas Físicas, postura que según el TFJA, no vulnera las garantías fiscales de proporcionalidad, equidad, legalidad e irretroactividad de ley. Así mismo, se señala que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, únicamente consideró como fundados los conceptos de violación tenentes combatir el Art, 45-F, de la LISR, en el que los contribuyentes puedan aplicar el fenómeno inflacionario a las mercancías; sin embargo, el estudio de fondo fue resuelto en sentido negativo. El punto de vista político, con estos antecedentes, radica en la protección de la actividad empresarial de las personas físicas, al pensar que estos no tienen la

capacidad económica, que una sociedad mercantil, criterio contrario a lo que ocurren en algunos casos.

CONCLUSIONES

La deducción del costo de lo vendido, solo aplica a sociedades mercantiles, que por su naturaleza de constitución, realiza actividades empresariales y comerciales. No se aplica a personas físicas.

Es necesario, que haya Enajenación de Bienes y Servicios, para poder Deducir el Costo de lo Vendido.

Respecto al Análisis de la Hipótesis, se comprobó, que el cambio de deducción del costo de lo vendido, por las compras netas, sí afecta al resultado fiscal, que es base de ISR. (Se obtienen Pagos Provisionales de ISR, con mayor pago cada uno).

Aplicando esta reforma fiscal, es posible tener Utilidades Contables y Utilidades Fiscales. Perdidas Fiscales, muy remotas.

Es necesario hacer uso de los Sistemas de Costeo, principalmente empresas de transformación y en alguna medida en las empresas comercializadoras, ya que como vimos en el transcurso del presente trabajo, la deducción del costo de lo vendido, se determinaba al conocer las compras netas.

Por el procedimiento pormenorizado como en el de inventarios perpetuos, llegamos al mismo costo de ventas.

Este cambio modifica el patrimonio de las empresas y de los accionistas, en la liquidación, escisión y fusión de sociedades, por la modificación del resultado fiscal, al considerar como deducible el costo de lo vendido.

Si bien es cierto, que el Art. 45-A, de la LISR, establece la obligación de elegir entre sistema de costeo directo o costeo absorbente, ambos tiene que ajustarse a comprobantes reales.

En caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos.

El método UEPS, para valuar el inventario se recomienda en épocas de inflación, o cuando los precios de las materias primas suben de precio, aunque no haya inflación. pues el costo de ventas queda actualizado. En el caso de deflación, se usa el método de PEPS.

La aplicación del método UEPS, obliga a llevar un control por capas de inventarios, en los que se integren productos adquiridos al mismo precio.

A futuro y a medida que se vaya dominando el verdadero rumbo legislativo de este tema, nos lleva a la verdadera necesidad de conciliar el costo de lo vendido fiscal con el costo de lo vendido contable, por virtud de las disposiciones fiscales hasta hoy conocidas y la normatividad de la contabilidad, con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La aplicación de las disposiciones fiscales, en cuanto al costo de lo vendido, requiere de papeles de trabajo necesarios y deben contener cálculos y procedimientos utilizados en su determinación, así como, manuales descriptivos respecto de procesos de producción o bien los sistemas de costeo elegidos para efectos Contables y Fiscales, así como, una Conciliación Fiscal y Contable del Costo de lo Vendido, para afirmar los datos del Costo debidamente soportado

Es obligatorio llevar el Control de Inventarios a través del método de Inventarios Perpetuos así como el levantamiento de un inventario físico, base de su comparación.

Se deben establecer sistemas y métodos de control de inventarios que permitan que en cada uno de los procesos de la determinación del costo, sean confiables como es el caso de Inventarios Inicial y Final.